

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

DU

PAIEMENT PAR ANNUITÉS

DES DROITS DE MUTATION

exigibles sur les biens transmis par décès et principalement
sur les immeubles

—
ÉTUDE JURIDIQUE ET ÉCONOMIQUE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Jeudi 8 Décembre 1910, à 1 h. 1/2

PAR

LABARTHE

Président : M. WAHL, professeur

Suffragants { *MM. TRUCHY, professeur*
JÈZE, agrégé

~~~~~  
PARIS

**JOUBE & C<sup>ie</sup>, Editeurs**

*15, rue Racine, 15*

—  
1910





Digitized by the Internet Archive  
in 2026



**THÈSE**  
**POUR**  
**LE DOCTORAT**

*La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs .*

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

---

DU

# PAIEMENT PAR ANNUITÉS

DES DROITS DE MUTATION

exigibles sur les biens transmis par décès et principalement  
sur les immeubles

---

ÉTUDE JURIDIQUE ET ÉCONOMIQUE

---

THÈSE POUR LE DOCTORAT

*Présentée et soutenue le Jeudi 8 Décembre 1910, à 1 h. 1/2*

PAR

**LABARTHE**

---

*Président* : M. WAHL, professeur

*Suffragants* { MM. TRUCHY, professeur  
JÈZE, agrégé

---

PARIS

**JOUBE & C<sup>ie</sup>, Editeurs**

15, rue Racine, 15

---

1910





DU  
**PAIEMENT PAR ANNUITÉS**  
DES DROITS DE MUTATION

**exigibles sur les biens transmis par décès et principalement  
sur les immeubles**

---

INTRODUCTION

---

HISTORIQUE

**1. —** L'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII, relatif à l'obligation imposée aux héritiers donataires ou légataires de faire dans un délai déterminé la déclaration des biens qui leur sont transmis par décès, est ainsi conçu :

Art. 24. — Les délais pour l'enregistrement des déclarations que les héritiers, donataires ou légataires auront à passer des biens à eux échus ou transmis par décès sont, savoir : de six mois à compter du jour du décès lorsque celui dont on recueille la succession est décédé en France ; — de huit mois, s'il est décédé dans toute autre partie de l'Europe ; — d'une

année, s'il est mort en Amérique ; — et de deux années, si c'est en Afrique ou en Asie. — Le délai de six mois ne courra que de la mise en possession pour la succession d'un absent, celle d'un condamné si ses biens sont séquestrés, celle qui aurait été séquestrée pour toute autre cause, celle d'un défenseur de la patrie s'il est mort en activité de service hors de son département, ou enfin celle qui serait recueillie par indivis avec la nation.

Si, avant les derniers six mois des délais fixés pour les déclarations des successions de personnes décédées hors de France, les héritiers prennent possession des biens, il ne restera d'autre délai à courir, pour passer la déclaration, que celui de six mois, à compter du jour de la prise de possession.

Cette disposition est toujours en vigueur. La seule modification importante qui y ait été apportée résulte de l'article 19 de la loi du 25 février 1901, portant que : « A l'égard de tous les biens légués aux départements et à tous autres établissements publics ou d'utilité publique, le délai pour le paiement des droits de mutation par décès ne courra contre les héritiers ou légataires saisis de la succession qu'à compter du jour où l'autorité compétente aura statué sur la demande en autorisation d'accepter le legs, sans que le paiement des droits puisse être différé au delà de deux années à compter du jour du décès. »

Par conséquent, on peut dire que, d'une manière générale, les héritiers, donataires ou légataires doivent souscrire, dans les six mois du décès, la déclaration de la succession de la personne dont ils recueillent les biens.

L'article 28 de la loi du 22 frimaire an VII leur impose, en outre, l'obligation d'acquitter, avant l'enregistrement de cette déclaration, la totalité des droits auxquels la transmission de biens par décès donne ouverture (1).

2. — La loi de frimaire a suivi à cet égard les prescriptions de l'ancien droit, qui accordait également aux héritiers un délai de six mois pour se libérer des droits de relief et de centième denier. La brièveté relative de ce délai se justifiait, d'ailleurs, facilement. L'impôt de mutation par décès avait été considéré par le législateur de l'an VII comme un impôt ne devant pas dépasser le revenu d'une année, et il en avait fixé la quotité la plus élevée à 5 o/o, représentant, il y a un siècle, le produit annuel des biens-fonds. Le rapport présenté par M. Duchâtel au Conseil des Cinq-Cents, à la séance du 6 fructidor

---

1. Cet article porte : « Les droits des actes et ceux des mutations par décès seront payés avant l'enregistrement aux taux et quotités réglés par la présente. Nul ne pourra en atténuer, ni différer le paiement, sous le prétexte de contestation sur la quotité, ni pour quelque autre motif que ce soit, sauf à se pourvoir en restitution, s'il y a lieu. »

an VI, ne laisse aucun doute à ce sujet. Après avoir rappelé que la commission ne pouvait ni ne devait affranchir du droit d'enregistrement les successions directes, pour reporter l'impôt sur les successions recueillies à des degrés plus éloignés, M. Duchâtel ajoutait : « En vain, croirait-on pouvoir reporter avec succès sur les successions qui se recueillent dans les degrés les plus éloignés ce qu'on voudrait ne plus exiger sur les successions directes. *Il nous est démontré que le maximum est atteint à 4 o/o, et nous avons abandonné l'idée que nous avions d'abord eue de fixer le taux au delà. Un droit pour le paiement duquel il faudrait vendre une partie de la propriété, ou sacrifier plus d'une année de revenu, ou emprunter à gros intérêts la somme nécessaire pour l'acquitter, si toutefois encore on la trouvait, ne pourrait qu'être fatal à la propriété publique, tout en ruinant le redevable* » (1).

Dès lors que, sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII, le droit de mutation par décès n'excédait jamais le revenu d'une année des biens transmis, même quand il s'agissait d'une succession échue à une personne non parente, et que, pour la majorité des successions en ligne collatérale, il n'atteignait que les 2/3 ou les 3/4 de ce revenu, on comprend aisé-

---

1. *Rép. gén. de M. Garnier*, 7<sup>e</sup> éd., t. I, n° 19, p. 34 et 35.

ment qu'un délai de six mois, à compter du décès, était suffisant pour permettre à l'héritier ou au donataire ou au légataire de trouver, dans le revenu, la somme ou la plus grande partie de la somme nécessaire à l'acquittement de l'impôt.

Les considérations qui justifiaient, au point de vue économique, l'octroi d'un délai uniforme de six mois pour le paiement d'un impôt de quotité variable, dont le maximum ne dépassait pas le revenu d'une année des biens, paraissent avoir été perdues de vue par le législateur quand les besoins du Trésor l'ont amené à majorer les tarifs applicables aux droits de mutation par décès. Les taux très élevés, établis en 1816 et 1832, et qui variaient, suivant le degré de parenté des héritiers, de 1 à 9 o/o pour les immeubles, et de 0,25 à 6 o/o pour les meubles, pouvaient absorber le revenu de plusieurs années et il eût été logique d'accorder au débiteur de l'impôt un délai convenable pour se libérer. Par oubli ou autrement, il n'en fut rien ; aussi les écrivains s'élévèrent vivement contre une législation aussi préjudiciable au bien général du pays.

Sous le titre de *l'Impôt des Successions*, la *Revue Woloowski* (1848, t. II, p. 224) publia un article de Troplong qui reflète l'opinion de l'époque. « A mesure qu'on s'avance, dit ce jurisconsulte, ce n'est plus le revenu que l'on frappe, c'est le fonds même dont l'État prend une part. Or, un impôt qui entame

le fonds est-il dans les conditions nécessaires de modération et de retenue ? Je soumets la question aux économistes. Jamais le despotisme impérial de Rome et les âpretés fiscales de la féodalité n'avaient osé élever à ce point le fardeau de l'impôt sur les successions.»

3. —Malgré ces protestations, les tarifs ne cessèrent pas d'augmenter sans qu'aucune facilité de paiement fût donnée aux redevables. C'est ainsi que la loi du 18 mai 1850, article 10, supprima la distinction qui existait, quant aux tarifs, entre les transmissions par décès de meubles et d'immeubles, et qu'un décime et un demi-décime furent ajoutés au principal de l'impôt par diverses lois dont les dernières sont celles des 23 août 1871 (art. 1<sup>er</sup>) et 30 décembre 1873 (art. 2).

Finalement, en principal et décimes, les droits avaient atteint, plusieurs années avant le vote de la loi du 25 février 1901, les quotités ci-après :

|                                                                                                 |       |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-----|
| Ligne directe.....                                                                              | 1,25  | 0/0 |
| Entre époux.....                                                                                | 3,75  | 0/0 |
| Entre frères et sœurs, oncles et tantes,<br>neveux et nièces.....                               | 8,125 | 0/0 |
| Entre grands-oncles,grand'tantes,petits-<br>neveux, petites-nièces, cousins ger-<br>mains ..... | 8,75  | 0/0 |
| Entre parents du quatrième au douzième<br>degré.....                                            | 10    | 0/0 |
| Entre personnes non-parentes.....                                                               | 11,25 | 0/0 |

Sauf pour la ligne directe et entre époux, ces tarifs dépassaient de beaucoup la limite de 4 o/o indiquée par M. Duchâtel comme constituant le maximum d'un impôt frappant le revenu d'une année et payable dans un délai de six mois. La majoration des tarifs comportait donc un terme de paiement plus long que celui primitivement imparti. Si aucune disposition en ce sens ne fut édictée, c'est, peut-être, parce que l'impôt était encore suffisamment modéré pour être payé par le débiteur dans des conditions assez peu onéreuses, et que, seuls, les collatéraux et les personnes non parentes, étaient dans l'obligation de réaliser le fonds transmis pour payer les droits. Mais, il est infiniment plus probable que la question n'a jamais été envisagée, depuis 1816, sous son véritable aspect et que les besoins pressants du Trésor ont été uniquement considérés quand il s'est agi d'augmenter les tarifs. On ne s'est jamais préoccupé de la question de savoir si la détermination de ce tarif était liée au délai accordé pour payer l'impôt, en sorte que toute augmentation du taux du droit comportait une augmentation du délai dans lequel il devait être acquitté.

4. — La loi du 25 février 1901, sur le régime fiscal des successions, a consacré une importante réforme. Conçue dans un esprit d'équité et de justice, elle a autorisé, sous certaines conditions, la déduction du

passif qui grève les successions et changé le mode d'évaluation des nues propriétés et des usufruits. Seulement, elle a accentué le caractère d'impôt sur le capital que présentent les droits de mutation par décès, et elle a abandonné ainsi la tradition séculaire qui voulait que ces droits correspondissent à un impôt sur le revenu d'une année. Les tarifs qu'elle a édictés, et qui s'appliquent à la part nette recueillie par chaque ayant droit, varient progressivement, suivant les tranches, de 1 à 2,50 0/0 pour la ligne directe, à 15 et 18,50 0/0 pour les parents au delà du sixième degré et les personnes non-parentes. La progression, pour les parts supérieures à 1 million, a été, du reste, continuée par la loi du 30 mars 1902, article 10. En vertu de cette loi, les tarifs maxima ont atteint 5 0/0 en ligne directe, et 20,50 0/0 entre parents au sixième degré et personnes non parentes.

L'élévation du tarif des droits de succession a été encore accentuée par la loi de finances du 8 avril 1910. Cette question de l'augmentation des tarifs a donné lieu à de vifs débats au Sénat et à un désaccord entre les deux Chambres, désaccord qui, pendant les journées du 5 au 8 avril, a occasionné plusieurs renvois successifs du projet de budget d'une Chambre à l'autre. La Chambre proposait d'augmenter les droits de mutation par décès au cas d'une succession déferée à un héritier unique. Le Sénat était hostile à cette mesure, mais il a accepté sur les autres points

la majoration générale des tarifs adoptée par la Chambre, de sorte que, aujourd'hui, le taux du droit varie dans les proportions suivantes : en ligne directe, au premier degré, de 1 à 6,50 o/o ; en ligne directe, au second degré, de 1,50 à 7 o/o ; en ligne directe, au delà du second degré, de 2 à 7,50 o/o ; entre époux, de 4 à 12,25 o/o ; entre frères et sœurs, de 10 à 18,25 o/o ; entre oncles et neveux, de 12 à 23 o/o ; entre grands-oncles et petits-neveux et entre cousins germains, de 15 à 26 o/o ; entre parents au delà du quatrième degré, et entre non parents, de 18 à 29 o/o. Dans ces conditions, il n'est pas douteux que les droits de successions constituent une charge fort lourde.

---



## CHAPITRE PREMIER

---

LES INCONVÉNIENTS DE LA LÉGISLATION FISCALE FRANÇAISE SUR LE PAIEMENT DES DROITS DE MUTATION PAR DÉCÈS. — COMPARAISON AVEC QUELQUES PAYS ÉTRANGERS.

5. — De pareils tarifs constituent, en fait, de la part de l'État, un véritable prélèvement sur l'actif des successions et ce prélèvement est d'autant plus lourd que, pour les immeubles, la détermination du capital imposable s'obtient en multipliant le revenu par 25, s'il s'agit d'immeubles ruraux, et par 20 s'il s'agit d'immeubles urbains, c'est-à-dire par un procédé qui, pour les immeubles urbains principalement, donne une valeur fictive bien supérieure à la valeur réelle. La loi du 26 décembre 1908 a même aggravé cette situation en disposant, par son article 7, que pour la perception du droit de mutation par décès sur les immeubles bâtis non-loués, autres que les usines, le produit ou revenu annuel de l'immeuble est déterminé, non plus par une déclaration estima-

tive des parties, mais bien par « la valeur locative réelle telle qu'elle est établie pour l'assiette de la contribution foncière de l'année... du décès » (1). Ainsi, quand une succession, et le cas est fréquent, ne comprend que des immeubles dont la valeur réelle ne représente que les  $\frac{3}{4}$  de la valeur capitalisée et que cette succession est échue à un parent au delà du sixième degré, le successible est tenu de verser à l'État une fraction considérable de la valeur réelle des immeubles transmis.

Avec de semblables conséquences, le législateur a-t-il au moins accordé à l'héritier ou au légataire un délai convenable pour payer l'impôt ? Cela est tellement naturel et si conforme aux principes de l'équité qu'il ne semble pas possible qu'il puisse en être autrement. Cependant, il n'en est rien. La loi du 25 février 1901 a maintenu le délai traditionnel de six mois accordé par l'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII aux héritiers, donataires ou légataires pour souscrire la déclaration des biens à eux transmis par décès et acquitter les droits dus d'après cette déclaration. Est-ce donc par oubli que ce délai ne fut pas augmenté ? La proposition en fut faite, lors de la discussion de la loi. Il ne s'agissait que de porter ce délai à un an pour les successions soumises à

---

1. *Journal officiel* des 26-27 décembre 1909. — *Rép. pér. de l'Enregistrement*, art. 11809.

des droits supérieurs à 3 o/o. Elle fut combattue par l'honorable M. Caillaux, ministre des Finances, et rejetée principalement parce qu'elle eût occasionné au Trésor une perte de 30 à 40 millions par an (1). Nous démontrerons plus loin qu'il ne résultait aucune perte pour le Trésor et que le rejet de cette proposition fut le résultat d'un malentendu.

On pourrait objecter, sans doute, que la pratique des prorogations de délais constitue un tempérament à la rigueur des charges fiscales qui pèsent sur les successibles. Mais c'est là une mesure qui ne constitue en aucune manière un droit acquis pour les contribuables et qui a simplement le caractère d'une faveur, l'administration se déclarant seule juge de son opportunité. En pratique, l'administration hésite toujours à faire fléchir la règle inscrite dans l'article 59 de la loi de frimaire ; elle exige que les héritiers justifient, d'une manière précise, qu'ils sont dans l'impossibilité absolue de déterminer, avant l'expiration du délai, la consistance de la succession, de sorte qu'ils pourraient s'exposer à des pénalités s'ils étaient obligés néanmoins de souscrire la déclaration dans ces conditions. Ou encore, l'administration exige que les héritiers lui démontrent ne pouvoir en temps utile se procurer les fonds nécessaires pour acquitter les

---

1. *Jour. off.*, du 17 novembre 1900. Débats parlem. Chambre des députés, p. 2111.

droits. D'autre part, une circulaire de l'Administration, en date du 9 mai 1867 (1), autorise les Directeurs à ne pas inscrire les demandes de sursis dont l'Administration n'aurait pas été saisie un mois avant l'expiration du délai légal. Or, il arrive fréquemment que les contribuables ne songent à acquitter les droits qu'au dernier moment et ils se heurtent alors à une fin de non-recevoir qu'ils n'avaient pas prévue.

Il ne faut pas oublier, d'ailleurs, que les prorogations accordées le sont toujours sous réserve de toutes mesures conservatoires que le Trésor jugera utile de prendre, et, en outre, sur la retenue d'une portion du demi-droit en sus approximativement égale à la perte d'intérêt. Ce sont là autant d'inconvénients auxquels s'exposent les contribuables.

6. — A l'origine, comme nous l'avons déjà indiqué, l'impôt de succession était un impôt sur le revenu d'une année des biens transmis par décès ; sa quotité variait suivant le degré de parenté qui unissait le défunt au successible, mais elle était établie de façon que le droit total ne dépassât jamais le revenu d'une année des mêmes biens. Le législateur de l'an VII ne voulait pas que, pour payer l'impôt, on fût obligé de vendre une partie de la propriété, ou emprunter à gros intérêts (ce qui même n'est pas toujours facile), la somme nécessaire à cet effet. Il avait donc accordé,

---

1. *Journal de l'Enregistrement*, n° 18340.

pour le paiement, un délai de six mois qui suffisait presque toujours au redevable pour se libérer, sans être obligé d'avoir recours à une aliénation ou à un emprunt. Les préoccupations auxquelles il avait obéi étaient de l'ordre le plus élevé. Soucieux de la grandeur du pays, il ne voulait pas qu'une loi d'impôt fût désastreuse au point de vue économique. Il ne voulait pas qu'un tarif excessif pût nuire à la richesse publique et ruiner le redevable.

Or, de nos jours, les économistes qui ont examiné l'influence de l'impôt de succession sur la richesse du pays sont unanimes à reconnaître, quelle que soit d'ailleurs leur opinion sur la quotité des taxes, que, si l'impôt dépasse le revenu d'une année, le paiement doit en être fractionné en plusieurs annuités correspondant au revenu (1).

Cette conclusion s'impose avec évidence. Si les droits sont élevés, le contribuable est souvent dans l'impossibilité de les payer, d'où la réalisation, à vil prix, des emprunts onéreux ou même la ruine; et la gêne de l'individu rejaillit sur la société dont il fait partie.

7. — Les graves inconvénients résultant de l'obligation de payer, dans un délai aussi restreint

---

1. Nitti, *Principes*, p. 520 et 523. — Leroy-Beaulieu, *Traité de Science financière*, 6<sup>e</sup> édit., p. 615, 618, 621. — Boucard et Jèze, *Éléments de Science et de Législation financières*, p. 737 et suiv.

que celui de six mois, accordé par l'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII, un impôt qui représente généralement plus que le revenu d'une année des biens transmis et qui grève quelquefois lourdement l'avenir, commandent une modification de la législation relative aux délais de paiement. Cette modification s'impose surtout pour les droits afférents aux immeubles, car on ne saurait équitablement mettre un successible dans la nécessité d'aliéner à vil prix les immeubles de la succession, pour se procurer les fonds indispensables au paiement de l'impôt de mutation par décès. Il en résulte une dépréciation de toutes les valeurs en général et de la valeur immobilière en particulier, dépréciation qui est extrêmement préjudiciable au pays et au Trésor.

Les législateurs des nations voisines se sont bien gardés de tomber dans de pareils errements; il suffit, pour s'en convaincre, de consulter sur ce sujet les législations fiscales anglaise et allemande.

### § 1. — *L'Angleterre*

8. — En Angleterre, où les droits de succession sont aussi très élevés, le législateur, soucieux de ménager la richesse économique, s'est bien gardé d'exiger le paiement de l'impôt dans un délai restreint qui eût obligé les redevables à recourir à des aliénations ou à des emprunts onéreux. Il a édicté à ce sujet une

disposition qu'il nous paraît indispensable de reproduire. Elle fait l'objet du numéro 8 de l'article 6 de la loi du 31 juillet 1894 sur l'*estate duty*, et est ainsi conçue :

« Le droit, exigible d'après un compte concernant les biens réels, peut, au choix de la personne qui présente ce compte, être payé en huit termes annuels ou en seize termes semestriels, avec intérêts au taux de 3 o/o par an, à compter de la date à laquelle le premier terme est devenu exigible, l'impôt sur le revenu déduit. Le premier terme deviendra exigible à l'expiration d'un délai de douze mois à compter du décès. Les intérêts de la portion non-payée du droit seront ajoutés à chaque terme et les paiements devront être faits en conséquence. Mais le droit non encore payé, augmenté des intérêts courus à la date du paiement, pourra être soldé à n'importe quelle époque. Si les biens sont vendus, le droit devra être payé dès que la vente aura été consommée ; s'il n'est pas payé, il sera considéré comme arriéré (1). »

Pour comprendre la portée de cette disposition, quelques explications sont nécessaires. En Angleterre, la fortune n'est pas constituée comme en France, et les droits de mutation par décès sont établis d'une façon différente. On distingue les biens en

---

1. *Bulletin de Statistique du Ministre des Finances*, octobre 1898, p. 441 et s.

propriété personnelle et les biens en propriété réelle. La propriété réelle correspond à ce que nous désignons en France sous le nom d'immeubles. La propriété personnelle comprend les biens meubles et aussi quelques droits qui, en France, seraient considérés comme des droits immobiliers.

Quant à l'impôt de mutation par décès, il est composé de plusieurs droits : trois anciens droits qui sont antérieurs à la réforme du régime fiscal des successions opérée en 1894 et qui s'applique seulement aux successions ouvertes avant le 2 août de cette année : le *probate duty*, l'*account duty*, et le *temporary estate duty* créé en 1889. Il faut ajouter le nouvel *estate duty* ou *estate duty 1894* établi à titre définitif par la loi du 31 juillet 1894. Un droit additionnel sur les biens soumis à une transmission limitée (*settlement estate duty*) y est joint. Et enfin on ne doit pas négliger deux taxes successorales antérieures à la réforme de 1894 et maintenues par la loi du 31 juillet 1894 : le *legacy duty*, et la *succession duty* qui ne forment en réalité qu'un seul impôt, bien que, pour des raisons historiques, leurs noms soient différents, suivant qu'il s'agit de biens réels ou de biens personnels. En outre, pour les personnes morales, l'impôt de *corporation duty* est destiné à remplacer des droits de succession (1).

---

1. V. *Bulletin de Statistique du Ministère des Finances*, novembre 1903, p. 549 et s.

Mais si on néglige les trois anciens droits qui sont appelés à disparaître dans un délai assez rapproché et le *corporation duty* qui s'applique aux revenus des biens de certaines personnes morales, et non pas aux capitaux qu'elles recueillent par décès, les successions sont assujetties à deux taxes : l'une, *estate duty*, qui atteint tous les biens transmis par suite du décès du défunt, impôt progressif qui s'élève avec l'importance de la succession, et l'autre, *legacy duty* ou *succession duty*, due par l'héritier ou le légataire sur le montant de sa part successorale ou de son legs et qui varie selon le degré de parenté du bénéficiaire avec le défunt. Cette seconde taxe n'est payée que par les héritiers ou légataires en ligne collatérale, et par les étrangers ; les héritiers en ligne directe, ascendants ou descendants, en sont exempts. L'*estate duty* est perçu sur la valeur marchande des biens évaluée au jour du décès. Le législateur anglais autorise en principe la déduction des frais funéraires, des dettes et des charges diverses qui grèvent la succession. Le taux de l'*estate duty* est de 1 o/o pour les successions de plus de 100 et de moins de 500 livres sterling ; il s'élève jusqu'à 8 o/o pour les successions supérieures à 1 million de livres sterling.

Quant au mode de paiement, il faut distinguer si l'impôt s'applique à des biens personnels ou à des biens réels. Sur les biens personnels, l'*estate duty* est payable en une seule fois. Étant considéré

comme dû au jour du décès, il porte intérêt à 3 o/o, à partir de cette époque jusqu'au jour de la remise, au bureau de l'*Inland revenue*, de l'affidavit contenant l'évaluation détaillée des biens qui composent la succession, ou jusqu'à l'expiration du délai de six mois qui est accordé à partir du décès pour la production de l'affidavit, quel que soit celui de ces faits qui se produise le premier.

Mais l'*estate duty* sur les biens réels peut, au choix du débiteur de l'impôt, être payé en huit termes annuels, ou en seize termes semestriels égaux, avec intérêt simple au taux de 3 o/o, déduction faite de l'*income tax*, à compter de l'expiration du douzième mois à partir du décès, époque à laquelle l'impôt devient exigible. En cas de paiement avant l'expiration de ce délai, un escompte est accordé. Les intérêts de la fraction non encore acquittée de l'impôt sont ajoutés à chaque terme ; mais il ne peut jamais être perçu d'intérêts composés. Quant au droit non encore payé, il peut être soldé à toute époque, avec les intérêts échus à la date du paiement.

Le *legacy duty* et le *succession duty* atteignent la valeur vénale des biens recueillis par les héritiers ou légataires, déterminée au moment où ils entrent en possession ; toutefois, sur les biens réels dont la valeur est déterminée comme pour l'*estate duty* à la date du décès, cette valeur vénale est fixée après déduction, notamment, du montant de l'*estate duty*.

En principe, le paiement de l'impôt est effectué immédiatement après vérification du compte que le contribuable doit présenter, au moment de la délivrance du legs, ou de la prise de possession réelle, à un bureau de l'administration de l'*Inland revenue*. Toutefois, pour les biens réels, le débiteur du *succession duty* a la faculté de se libérer par termes successifs.

On conçoit très bien la pensée qui a animé le législateur anglais : le *succession duty* et l'*estate duty*, qui se superposent, creusent souvent une large brèche dans le patrimoine du défunt. D'autre part, il arrive fréquemment que la propriété personnelle est transmise à une personne et la propriété réelle à une autre. Dans ces conditions, l'héritier de la propriété réelle se trouverait bien embarrassé pour se libérer envers le Trésor anglais. Le législateur, n'ayant en vue, comme on l'a dit, que la prospérité économique du royaume, a donc agi très sagement en autorisant le paiement du droit d'*estate* sur la propriété réelle en huit termes annuels, ce qui permet à l'héritier d'employer le revenu à acquitter les taxes sans entamer le capital. Le maximum du droit ne dépasse jamais en effet cinq fois le revenu (1).

---

1. *Les Taxes successorales dans le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande*) Répertoire périodique de l'Enregistrement, art. 11605).

§ 2. — *Allemagne*

9. — Dans un autre grand pays voisin de la France, l'Empire d'Allemagne, le législateur, dominé également par d'autres considérations économiques, a voulu que des facilités de paiement fussent accordées aux héritiers en ce qui concerne les biens transmis. C'est ce qui résulte de la loi d'Empire du 3 juin 1906 (1).

Jusqu'en 1906 les successions n'avaient été taxées en Allemagne qu'au profit des États particuliers, et la réglementation fiscale variait d'un État à l'autre. A raison de la corrélation qui unit le droit fiscal, et le droit civil, l'unification du droit civil par le Code civil en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1900 a engendré, comme conséquence nécessaire, l'uniformité de la législation fiscale sur les successions. Elle a été facilitée par la circonstance que le régime matrimonial et le régime successoral sont désormais les mêmes sur tout le territoire allemand. La nouvelle loi exempte de tout impôt les successions échues à des descendants en ligne directe et les successions entre époux ; (mais les États particuliers, qui possèdent la faculté d'établir à leur profit des sur-

---

1. V. *Bulletin de Statistique du Ministère des Finances*, mai 1907, p. 580 et s.

taxes sur les droits perçus en vertu de la loi d'Empire, peuvent imposer pour leur propre compte ces catégories de successions). Les taux des droits sont fixés en tenant compte tout à la fois du degré de parenté entre l'ayant droit et le défunt, et du montant de la part successorale recueillie.

Le taux de l'impôt est réduit aux trois quarts pour les propriétés agricoles ou forestières. Les parts qui ne dépassent pas 500 marks sont exemptes de droits ; des remises totales ou partielles sont accordées lorsque des dévolutions de biens entre parents rapprochés se suivent à de courts intervalles. L'impôt est perçu sur la valeur nette des biens. C'est dans les trois mois suivant le décès, que doit être passée la déclaration de la succession, mais des délais plus considérables peuvent être accordés pour le versement des droits, notamment quand la succession comprend des biens fonciers. « En effet, si l'acquisition consiste en biens fonciers, porte la loi d'Empire du 3 juin 1906 sur les successions (art. 47, 2<sup>e</sup> al. ), le contribuable doit être autorisé sur sa demande — sous caution s'il est nécessaire — à acquitter l'impôt en dix annuités au plus, en raison des difficultés que présentent pour lui le paiement immédiat, à condition que sa situation de fortune justifie cette dérogation. L'autorisation de retarder le paiement peut être retirée quand les conditions qui ont nécessité le délai, n'existent plus. L'inscription d'une hypothèque sur les biens fonciers

désigné est une garantie suffisante pour le paiement de l'impôt si d'autres charges que celles existant au moment de la transmission ne priment pas l'hypothèque. S'il est possible de prendre sur le bien foncier une hypothèque telle que l'on ne puisse obtenir satisfaction sur le bien que par la saisie, la prise d'une semblable hypothèque suffit (1).»

---

1. *Bulletin de Stat. du Ministère des Finances*, mai 1907, p. 593

---

## CHAPITRE II

---

### ÉTAT DE LA QUESTION EN FRANCE SES TENTATIVES FAITES EN VUE DU PAIEMENT DE L'IMPÔT PAR ANNUITÉS

10. — Ainsi, nos voisins, obéissant à des préoccupations politiques et économiques, ont accordé, pour le paiement des droits de succession afférents aux biens fonciers, des délais très longs qui permettent facilement au redevable de se libérer à l'aide des revenus et qui l'incitent même à améliorer la propriété pour augmenter ces revenus. Pourquoi donc le législateur français a-t-il maintenu le délai de six mois qu'une sage prévoyance sociale commandait d'augmenter lorsque l'impôt a été si considérablement majoré ? Pourquoi n'a-t-il pas accordé des termes de paiement pour l'impôt dû sur les biens immeubles, qui sont dignes de toute sa sollicitude ? On trouve la réponse à ces questions au *Journal officiel* du 17 novembre 1900, pages 2111 et 2112 (*Débats parlemen. Chambre*). A la séance du

17 novembre, consacrée à la discussion du projet qui est devenu la loi du 26 février 1901 sur les successions, l'honorable M. Bouctot, député, avait défendu un amendement tendant à accorder un délai de un an pour le paiement de l'impôt sur les successions frappées de droits supérieurs à 3 o/o. « Vous savez, disait-il, que les emprunts en matière rurale deviennent de plus en plus difficiles, et il peut y avoir, je pense, un sérieux intérêt à prolonger le mode et les délais de paiement. Il y a, d'ailleurs, des exemples dans les législations étrangères. La loi anglaise donne une année pour la déclaration. Elle va même beaucoup plus loin puisque, pour certains immeubles, il est admis qu'on peut payer en huit annuités avec intérêts moratoires de 3 o/o. Je ne demande pas d'aller aussi loin, d'adopter cette seconde disposition de la loi anglaise qui pourrait rompre l'équilibre de notre budget, mais je vous adjure de tenir compte de ces situations toutes spéciales qui sont celles des petits commerçants et d'une grande partie des populations rurales que nous représentons. C'est pourquoi, je vous demande d'adopter la proposition suivante : « Le délai « de paiement fixé à six mois par la loi organique « du 22 frimaire an VII est porté à un an pour les « successions frappées de droits supérieurs à 3 o/o. »

**11.** — Cet amendement fut combattu par l'honorable M. Caillaux, ministre des Finances, qui s'exprima en ces termes :

Messieurs, l'amendement de l'honorable M. Bouctot a pour objet de porter à une année le délai fixé par la loi de frimaire pour le paiement des droits de succession. Actuellement, les successions doivent être déclarées dans les six mois du décès et les droits doivent, en principe, être acquittés dans le même délai, mais le ministre a la faculté d'accorder des délais supplémentaires pour le paiement. Et j'ajoute que lorsqu'on se trouve en présence de difficultés particulières, ce qui d'ailleurs est rare, cette autorisation n'est jamais refusée. Pourquoi M. Bouctot demande-t-il que la situation actuelle qui, à ma connaissance, n'a jamais provoqué de réclamations ni plaintes soit aujourd'hui modifiée ?

M. LE COMTE DE LANJUINAIS. — Cela tient à ce que, ayant augmenté la quotité de l'impôt, il sera nécessaire de donner une facilité plus grande pour le payer.

M. LE MINISTRE DES FINANCES. — Veuillez me permettre de m'expliquer. Notre collègue base son amendement sur le rehaussement des tarifs. Il convient, d'abord, de remarquer que ce rehaussement a pour contre-partie la déduction des dettes ; par conséquent, ce calcul des droits ne portera jamais que sur le patrimoine net et non, comme aujourd'hui, sur le patrimoine brut... En second lieu, avec le tarif progressif qui est proposé, les droits ne seront majorés par rapport à la situation actuelle que pour les successions qui atteindront un certain chiffre. Or, si vous voulez bien vous reporter aux statistiques de l'enregistrement, à toutes les statistiques quelles qu'elles soient, vous verrez que dans la composition des patrimoines, pour lesquels la situation actuelle sera toujours aggravée, il entre toujours des valeurs mobilières pour une large part. Ce n'est donc pas dans un

cas semblable que la question peut se poser, car tout le monde voudra bien reconnaître qu'un délai de six mois est amplement suffisant pour réaliser des valeurs mobilières et se dégager vis-à-vis du fisc. La question ne se pose, en réalité, que pour les successions d'une certaine importance qui ne comprennent que des immeubles. Or, il est tout à fait exceptionnel, je le répète, qu'une succession importante soit purement immobilière. D'ailleurs, lorsque ces circonstances se présentent, l'administration accorde couramment aux héritiers qui les sollicitent, les délais nécessaires pour se libérer... Je ne crois donc pas qu'il y ait intérêt à modifier la législation actuelle. Je dois faire remarquer, au surplus, à la Chambre, que l'adoption de l'amendement de M. Bouctot entraînerait pour le budget de l'année en cours des conséquences dont je ne puis en ce moment évaluer l'importance exacte, mais qui se chiffraient, j'en suis certain, par un déficit qui ne serait pas inférieur à 30 ou 40 millions.

Sur ces observations, l'amendement de M. Bouctot, mis aux voix, fut rejeté (pour l'adoption 182 voix, contre 364).

**12.** — Il était certain qu'une proposition tendant à accorder un délai d'un an pour le paiement des droits de mutation par décès sur les successions frappées de droits supérieurs à 3 o/o allait s'appliquer à toutes les successions autres que celles de la ligne directe et que l'équilibre budgétaire se trouvait com-

promis. Il eût été possible de remédier à cet inconvénient, comme nous le verrons ci-après ; mais il n'en restait pas moins que le délai était insuffisant, puisque les droits dépassaient le revenu d'une année et que ce n'est pas dans l'espace d'un an que la situation du contribuable pouvait s'améliorer. La proposition partait, en outre, d'une idée inexacte, puisque le caractère primitif de l'impôt avait disparu, qu'il ne constituait plus un impôt sur le revenu, mais bien une lourde taxe sur le capital net transmis. C'était, en fait, un prélèvement sur l'enrichissement de l'héritier, et il est clair que, pour les patrimoines comprenant des valeurs mobilières, le délai traditionnel de six mois suffisait à l'héritier pour réaliser ces valeurs et donner à l'État sa portion.

**13.** — L'honorable M. Caillaux avait donc beau jeu pour combattre l'amendement. Il reconnaissait bien que, pour les successions immobilières, le délai accordé pour le paiement n'était pas suffisant, mais, affirmait-il, il n'y a aucun intérêt à modifier la législation sur ce point, parce que : 1° les successions exclusivement immobilières sont excessivement rares, ainsi qu'on peut s'en rendre compte en consultant les statistiques de l'Enregistrement ou n'importe quelle autre statistique ; et 2° que, au cas où cette situation exceptionnelle se présentait, l'Administration accordait couramment aux héritiers

qui les sollicitaient, les délais nécessaires pour se libérer.

**14.** — Ces observations ont été acceptées sans contrôle, car nous en sommes bien certain, personne n'a pu matériellement examiner les statistiques invoquées. La Chambre, d'ailleurs, a cru, de très bonne foi, que l'octroi des délais nécessaires à l'héritier pour se libérer était fait gratuitement.

**15.** — De nombreux redevables, cependant, nous ayant exposé les graves embarras qu'ils éprouvent quand il s'agit d'acquitter les droits de mutation par décès sur les successions dont l'actif est en totalité ou en partie immobilier, nous avons été amené à rechercher si les considérations développées par l'honorable M. Caillaux, pour obtenir le rejet de l'amendement Bouctot, étaient justifiées. Notre premier soin, par conséquent, a été de consulter les statistiques de l'Enregistrement, qui, au dire du Ministre, établissaient péremptoirement que les successions exclusivement immobilières étaient extrêmement rares. Les déductions qu'on peut en tirer nous semblent, au contraire, aller à l'encontre d'une pareille déclaration.

**16.** — Les statistiques auxquelles le ministre faisait allusion étaient celles établies par l'administration de l'Enregistrement, pour connaître la nature et l'importance des valeurs énoncées dans les déclarations de succession. Cette statistique avait été faite

pour les années 1898 et 1899 en vue de la discussion du projet qui est devenu la loi du 25 février 1901 (1). Elle prouvait que la répartition de ces valeurs présentait un caractère remarquable de fixité. Comme elle a été faite à nouveau pour l'année 1906 et qu'elle présente toujours ce même caractère de fixité, c'est cette dernière statistique que nous allons examiner. Elle a été publiée dans le *Bulletin de Statistique et de Législation comparée du Ministère des Finances*, octobre 1907, page 374. Voici les résultats qu'elle accuse :

---

1. *Bulletin de Statistique et de Législation comparée du Ministère des Finances*, mai 1899, p. 442 et août 1900, p. 180.

**ANNÉE 1906**

*Valeurs énoncées dans les déclarations de mutation par décès*  
**Nombre des successions. — Développement de l'actif et du passif**

| DÉSIGNATION DES VALEURS                                                          |                                                            | Importance<br>des<br>valeurs énoncées | Nombre des<br>successions dans<br>lesquelles se<br>trouvent<br>ces valeurs (1) |
|----------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|---------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|
| § 1. — Biens meubles                                                             |                                                            | Francs                                |                                                                                |
| Valeurs mobilières                                                               | Valeurs françaises                                         |                                       |                                                                                |
|                                                                                  | Rentes sur l'État et autre valeurs du Trésor.....          | 425,458,866                           | 28,852                                                                         |
|                                                                                  | Actions.....                                               | 484,046,433                           | 15,881                                                                         |
|                                                                                  | Obligations.....                                           | 631,954,684                           | 27,426                                                                         |
|                                                                                  | Parts d'intérêts et commandites simples.....               | 109,072,655                           | 1,488                                                                          |
|                                                                                  | Ensemble.....                                              | 1,650,532,638                         |                                                                                |
|                                                                                  | Valeurs étrangères                                         |                                       |                                                                                |
|                                                                                  | Rentes et effets publics des gouvernements étrangers... .. | 271,448,921                           | 10,045                                                                         |
|                                                                                  | Actions.....                                               | 112,336,971                           | 4,130                                                                          |
|                                                                                  | Obligations.....                                           | 156,001,006                           | 8,671                                                                          |
|                                                                                  | Parts d'intérêts et commandites simples.....               | 14,077,224                            | 526                                                                            |
|                                                                                  | Ensemble.....                                              | 553,864,122                           |                                                                                |
| Total des valeurs mobilières.....                                                |                                                            | 2,204,396,760                         |                                                                                |
| Numéraire.....                                                                   |                                                            | 86,212,067                            | 46,275                                                                         |
| Assurances sur la vie... ..                                                      |                                                            | 48,776,359                            | 4,575                                                                          |
| Dépôts en banques et comptes courants... ..                                      |                                                            | 157,725,029                           | 10,292                                                                         |
| Livrets de caisse d'épargne et de la caisse de retraites pour la vieillesse..... |                                                            | 77,409,049                            | 73,405                                                                         |
| Créances, rentes sur particuliers, prix d'office.....                            |                                                            | 889,570,572                           | 141,547                                                                        |
| Fonds de commerce (y compris les marchandises attachées aux fonds).....          |                                                            | 101,969,487                           | 11,584                                                                         |
| Meubles et objets mobiliers, navires et bateaux, autres meubles corporels.....   |                                                            | 290,561,537                           | 223,117                                                                        |
| Total des biens meubles.....                                                     |                                                            | 3,856,620,860                         |                                                                                |
| § 2. — Biens immeubles                                                           |                                                            |                                       |                                                                                |
| Immeubles urbains.....                                                           |                                                            | 1,664,116,852                         | 88,794                                                                         |
| Immeubles ruraux.....                                                            |                                                            | 1,532,275,651                         | 192,730                                                                        |
| Total des biens immeubles.....                                                   |                                                            | 3,196,392,503                         |                                                                                |
| Total général des valeurs énoncées.....                                          |                                                            | 7,057,013,363                         |                                                                                |

1. Le nombre des successions dans lesquelles se trouvent les différentes natures de valeurs (col. 3) ne saurait correspondre à celui des successions déclarées, chacune de ces dernières contenant, le plus souvent, des valeurs de différente nature.

| Importance globale de l'actif<br>brut des successions déclarées..... | Francs                          | Nombre             |
|----------------------------------------------------------------------|---------------------------------|--------------------|
| Actif net taxé.....                                                  | 5,645,029,293<br>5,173.471,715. | 371,650<br>356,310 |
| Passif { justifié .. .. .                                            | 544,738,283                     | 68,069             |
| { déduit.....                                                        | 471,557,578                     | 68,069             |
| { excédant l'actif....                                               | 73,180,705                      | 14,741             |

17. — D'après son titre, cette statistique est celle des valeurs énoncées dans les déclarations de succession, c'est-à-dire des valeurs qui ont figuré à un titre quelconque dans ces déclarations, soit comme ayant appartenu en propre au défunt, soit comme dépendant de la société conjugale, dont une part seulement doit revenir aux héritiers. Le total des valeurs dépasse, dès lors, sensiblement le montant de l'actif brut des successions. Remarquons seulement que l'écart entre l'actif brut (5.645 millions) et l'actif net taxé (5.173 millions) est d'environ 8,35 o/o. D'autre part, l'auteur de la statistique a bien soin de faire observer, par le nota qui suit l'intitulé de la colonne 3, que le nombre des successions dans lesquelles se trouvent les différentes natures de valeurs ne saurait correspondre à celui des successions déclarées, chacune de ces dernières contenant le plus souvent des valeurs de différentes natures. Cette observation capitale nous est très utile pour dégager approximativement quel est le nombre des successions dans

lesquelles il existe des valeurs mobilières commodément réalisables dans un délai de six mois, c'est-à-dire le nombre de celles où la part due à l'État peut être monétisée dans ce délai en vue du paiement de cette part. En examinant le tableau dans ses détails, on voit que les successions qui comprennent des valeurs mobilières, sauf celles composées exclusivement des parts d'intérêt ou de commandites simples dans les sociétés françaises ou étrangères, rentrent dans la catégorie des successions pour lesquelles l'héritier trouve les ressources immédiates lui permettant — nous parlons en général — d'acquitter l'impôt sans avoir recours à un emprunt. Or, comme les porteurs de titres d'actions ou d'obligations des sociétés françaises ou étrangères et de titres de rentes soit du gouvernement français, soit des gouvernements étrangers, obéissent instinctivement, quand ils font leurs placements, à la règle de la « division des risques », il est certain, suivant la remarque de l'auteur de la statistique, que la majorité, pour ne pas dire la totalité des successions composées en grande partie de valeurs mobilières, comprennent, à la fois, des titres de rentes sur l'État français ou sur des États étrangers et des actions et des obligations de sociétés françaises et étrangères.

Il suffit donc de jeter un simple coup d'œil sur la

statistique pour voir que sur 371.051 successions, 28.852 (c'est le chiffre le plus élevé de celles qui renferment les valeurs dont nous venons de parler), seulement permettent à l'héritier de se libérer, sans gêne, de la part revenant au Trésor sur l'actif net héréditaire. Si nous poursuivons plus loin nos investigations, nous constatons que 46.275 successions comprennent du numéraire et qu'il existe des livrets de la Caisse d'épargne ou de la Caisse des retraites sur la vieillesse dans 73.405 successions. Les héritiers, donataires ou légataires auxquels ces successions sont dévolues peuvent trouver également dans l'hérédité les ressources nécessaires à l'acquittement de l'impôt. Mais, c'est tout, et nous sommes certainement très large en évaluant à 75.000 le nombre total des successions qui, à raison de la composition de l'hérédité, permettent aux successibles de trouver, sans avoir recours à un emprunt ou à toute autre combinaison onéreuse, les fonds nécessaires à l'acquittement des droits de mutation par décès. Il est vrai que la statistique nous montre que 141.547 successions comprennent des créances, des rentes sur particuliers, des prix d'offices et que 223.117 successions présentent, comme actif, des meubles et objets mobiliers, des navires et bateaux et autres meubles corporels. Mais ces valeurs ne sont pas d'une réalisation facile et l'héritier qui ne trouverait dans l'hérédité

que des créances hypothécaires, par exemple, serait tout aussi embarrassé que celui qui recueille des immeubles pour payer les droits de mutation par décès à moins qu'il ne dispose de ressources personnelles. Il faut aussi vendre à perte, si on ne trouve que des meubles corporels, et c'est précisément ce qu'une sage politique économique doit s'attacher à éviter.

Quant aux navires, c'est un instrument de travail, et la situation de notre marine, qu'il s'agisse de la marine marchande ou des bateaux servant à la navigation fluviale, n'est certes pas si brillante que le législateur n'ait souci de la ménager. Il n'a pas, nous devons le reconnaître, failli à ce devoir. Pour la navigation intérieure, les droits de navigation ont été supprimés et une disposition de la loi du 7 avril 1902 sur la marine marchande a exempté du droit proportionnel les ventes de navires. Il est dès lors absolument illogique que l'obligation de payer un droit de succession sur un navire ou un bateau puisse mettre l'héritier dans la nécessité de le vendre ou de l'hypothéquer. C'est aller à l'encontre de tout ce que le législateur a fait pour relever le niveau de l'industrie de la pêche et des transports par navires ou par bateaux.

D'autre part, en ce qui concerne les immeubles recueillis par décès, l'héritier peut sans doute, grâce à eux, se procurer des ressources sans être obligé de

les vendre ; l'emprunt hypothécaire lui permettra quelquefois de trouver l'argent nécessaire au paiement des droits de succession. Mais l'hypothèque entraîne une dépréciation de la valeur des biens, elle aboutit souvent à rendre indispensable l'aliénation de l'immeuble dans des circonstances défavorables ; par exemple, par suite d'une crise agricole, la valeur vénale de l'immeuble est momentanément en baisse. Ce sont, là encore, des inconvénients auxquels l'échelonnement dans le paiement des droits de mutation par décès permettrait de remédier ; de cette manière, le versement des taxes n'entraînerait aucune diminution du patrimoine et tout le monde s'en trouverait bien, non seulement l'héritier, mais aussi l'État lui-même et, par suite le fisc, puisque les biens, conservant leur valeur, circuleraient plus facilement.

En résumé, nous estimons, et les chiffres sont là pour justifier notre opinion, que le nombre maximum des successions où la quote-part due à l'État soit facilement réalisable ne dépasse pas 75.000. C'est le nombre des successions dans lesquelles il existe des livrets de la Caisse d'épargne ou de la Caisse des retraites sur la vieillesse. Si des 356.310 déclarations qui, en 1906, ont donné ouverture à la perception du droit, nous retranchons ces 75.000 déclarations, il nous reste 281.310 successions ou patrimoines dans lesquels ne se trouvent pas les valeurs commo-

dément réalisables qui pourraient être affectées au paiement de la taxe due à l'État. Ce chiffre de 281.310 correspond, d'ailleurs, à celui de 271.524, qui, d'après la statistique, représente le nombre des successions ayant compris des immeubles urbains ou ruraux.

18. — La statistique invoquée lors de la discussion de l'amendement de l'honorable M. Bouctot nous prouve donc que pour 270.000 successions, soit les 5/9 de l'ensemble des successions payant annuellement l'impôt, le délai de six mois accordé aux héritiers pour se libérer est manifestement insuffisant. Et ces successions sont précisément celles composées d'immeubles en tout ou en partie. Dans les deux grands pays voisins de la France où le souci du développement de la richesse publique domine le gouvernement et le législateur, la transmission des immeubles par succession est grevée de droits élevés, il est vrai, mais le paiement en est échelonné par annuités. Le redevable n'a donc pas, comme en France, l'alternative ou de vendre à vil prix ou de contracter un impôt onéreux pour payer l'impôt. C'est peut-être là un des secrets de leur puissance économique.

19. — D'autre part, il est peu fréquent que le Ministre ou l'Administration accordent gratuitement

aux héritiers qui les sollicitent les délais suffisants pour se libérer. En effet, toute succession non-déclarée dans le délai de six mois imparti par l'article 24 de la loi de frimaire donne lieu à la pénalité édictée par l'article 39 de la même loi, aux termes duquel « les héritiers donataires ou légataires qui n'auront pas fait dans les délais prescrits les déclarations des biens transmis par décès paieront à titre d'acompte un demi-droit en sus du droit qui sera dû pour la mutation ». Forts de cet article, qui, d'après eux, joue mathématiquement, l'Administration ou le Ministre considèrent que toute demande de prorogation de délais pour acquitter des droits de mutation par décès, alors même que cette demande aurait été présentée avant l'expiration du délai de six mois, vaut comme demande en remise de la pénalité qui sera nécessairement encourue et il est statué en conséquence. On accorde, sans doute, le délai sollicité, mais on retient 1/20, 1/10 et quelquefois plus de la pénalité.

Il est cependant des cas où la demande de prorogation du délai, formée par l'héritier, s'appuie sur des motifs des plus légitimes. Il s'agit, par exemple, d'une succession compliquée: les héritiers ne sont pas fixés sur la consistance de l'actif, ils craignent de souscrire une déclaration incomplète; ou, à l'inverse, ils ne veulent pas acquitter les droits sur des

biens dont la propriété n'est pas clairement établie par rapport au défunt, en raison des difficultés auxquelles donnerait lieu une demande en restitution (art. 60, loi de frimaire). Le fisc lui-même aurait intérêt, semble-t-il, à accorder la faveur sollicitée, car il lui importe de faire une perception exacte des droits. Si la perception provisoirement établie ne désintéresse pas le Trésor, celui-ci peut toujours redouter que, en raison de la prescription ou pour d'autres motifs, il se trouve dans l'impossibilité de recouvrir intégralement le montant de sa créance.

Malgré l'importance de ces considérations, la pratique suivie à l'égard des prorogations de délais par l'Administration est constante. La concession d'une prorogation n'a nullement pour effet d'exonérer les successibles de la pénalité, qui se trouve encourue dès l'expiration du délai. S'ils veulent s'affranchir des droits en sus, ils doivent former une nouvelle demande, tendant à la remise de pénalités, et la décision rendue sur cette demande peut être différente de la première, l'Administration n'étant nullement engagée en raison de la concession déjà faite au contribuable.

Lorsque les héritiers qui ont obtenu une prorogation de délai ont laissé s'écouler le délai prorogé, sans passer la déclaration des biens qui leur ont été transmis par le défunt, ils deviennent passibles du demi-

droit en sus, et cette règle ne comporte aucune exception.

Mais il arrive assez fréquemment que les héritiers qui sollicitent une prorogation de délai offrent en même temps d'acquitter une partie des droits exigibles, ou même l'Administration fait de ce versement une condition de la faveur qu'elle accepte de leur concéder. C'est la pratique des acomptes. Que décider si des successibles ne se libèrent pas d'une manière intégrale vis-à-vis du Trésor dans le délai légal ? L'Administration estime que, l'acompte versé libérant en partie les contribuables, le demi-droit en sus ne doit être liquidé que sur la portion du droit simple qui restait exigible après le versement de l'acompte (1). Cette pratique se justifie d'ailleurs facilement : l'Administration ne peut réclamer aux contribuables le demi-droit en sus que sur le droit simple dont elle est créancière au moment où la pénalité a été encourue. Par conséquent, lorsque la déclaration régulière de la succession sera souscrite après expiration du délai, le receveur devra déduire, du montant des droits exigibles, l'acompte antérieurement versé et ne réclamer la pénalité que sur la différence.

---

1. Solution du 17 juillet 1899, *Revue de l'Enregistrement*, n° 2806.

Nous avons déjà dit que l'Administration, lorsqu'elle accorde un délai, se préoccupe de prendre les mesures conservatoires qu'elle juge utiles (1) ; or, des mesures de ce genre peuvent être de nature à nuire au crédit du contribuable.

En outre, malgré la bonne volonté dont il fait preuve, le contribuable est tenu de verser, outre l'impôt proprement dit, une certaine somme représentant la perte d'intérêts que subit l'Administration. Cette somme est calculée d'après un taux qui varie de 5 à 10 o/o. Ce taux est fixé arbitrairement par l'Administration d'après le degré plus ou moins grand de sincérité attaché au projet de déclaration par les agents du fisc. Celui-ci s'arroge donc le droit d'être juge et partie. L'Administration ne prétend pas assurément par là que l'impôt de mutation par décès soit productif d'intérêts ; c'est un principe en effet que les impôts n'en produisent pas ; la Cour de cassation l'a proclamé dès le 2 floréal an XIII (S. 5. 2. 462) et, depuis lors, elle l'a constamment fait respecter (2). L'Administration, du reste, se prévaut constamment de cette règle, quand il s'agit pour elle de rembourser les droits qu'elle a indûment ou illégalement

---

1. Voir solution du 29 juin 1885, *Journ. de l'Enregistrement*, n° 22757.

2. Cass., 22 novembre 1875. S. 76. 1. 182. — 7 février 1877. *Répertoire périodique de l'Enregistrement*, 491.

perçus. Il n'en résulte pas moins qu'il y a là une situation regrettable, en raison de l'absence de règle fixe et d'un taux uniforme dans le calcul de la somme dont le paiement est imposé en sus de l'impôt.

Un autre inconvénient de la brièveté du délai accordé aux héritiers pour se libérer vis-à-vis du Trésor est l'obligation, pour ceux-ci, de payer les droits sur les valeurs léguées sous condition suspensive, sans remboursement en cas de réalisation de la condition. Lorsqu'un légataire n'a été gratifié que sous une condition suspensive, il n'est débiteur, *pendente conditione*, d'aucun impôt. Jusqu'à la réalisation de l'événement prévu, c'est l'héritier naturel du testateur qui sera investi de la propriété de la chose léguée : il sera par suite seul responsable du paiement du droit de mutation par décès. Le législateur s'est efforcé en 1901 de remédier à cette situation. Parmi les legs sous condition suspensive une catégorie importante est formée par les legs faits à des établissements publics, ces libéralités ne pouvant recevoir effet qu'autant que l'acceptation en a été autorisée par l'administration supérieure. Pour éviter à l'héritier ou au légataire universel l'obligation de souscrire et d'acquitter les droits d'après son degré de parenté avec le défunt dans les délais ordinaires, l'article 19 § 4 de la loi du 25 février 1901 dispose : « qu'à l'égard des biens légués au département et

à tous autres établissements publics ou d'utilité publique, le délai pour le paiement des droits de mutation par décès ne courra, contre les héritiers et légataires saisis de la succession, qu'à compter du jour où l'autorité compétente aura statué sur la demande en autorisation de faire accepter le legs, sans que le paiement des droits puisse être différé au delà de deux années à compter du jour du décès ». Il résulte de ce texte que les héritiers et légataires universels investis de la saisine, demeurant débiteurs des droits jusqu'au jour où l'autorité compétente statue sur la demande en autorisation, profitent de la prorogation de délai édictée dans l'article 19. Si l'autorisation est accordée, l'établissement légataire devient débiteur définitif de l'impôt; si elle est rejetée, les droits restent définitivement à la charge des héritiers ou des légataires universels qui doivent se libérer dans les six mois.

L'article 19 de la loi du 25 février 1901 constitue, sans doute, une amélioration importante de la situation antérieure des héritiers, puisqu'elle les dispense provisoirement du paiement des droits sur les legs faits sous condition suspensive à cette catégorie de bénéficiaires. Mais il ne faut pas perdre de vue que le versement de ces droits ne peut jamais être différé au delà de deux années, à compter du jour du décès. En conséquence, si la décision de l'autorité supé-

rieure n'a pas été rendue dans ce délai, l'héritier ou le légataire universel saisi, sera tenu de verser, avant l'expiration de ces deux années, les droits afférents aux biens légués, d'après le taux de son degré de parenté avec le défunt, et, s'il ne se conformait pas à ces obligations légales, il encourrait la peine du demi-droit en sus. On peut donc dire que les inconvénients résultant de la brièveté du délai pour passer la déclaration ont été atténués, mais non supprimés en 1901.

Il convient enfin d'ajouter que la remise des pénalités est incontestablement un palliatif aux inconvénients qui résultent de la brièveté du délai. La rapidité avec laquelle la déclaration a été souscrite engendre fréquemment des erreurs, et lorsque ces erreurs se produisent au préjudice du Trésor, elles forment des omissions ou des insuffisances qui sont punies d'un droit en sus de celui qui était exigible sur les objets omis ou insuffisamment évalués (1). Jusqu'à ces derniers temps, l'Administration jouissait par délégation, et sans aucune restriction, de l'exercice du droit de grâce et elle en usait assez libéralement lorsque la bonne foi des redevables était démontrée. Mais, à cet égard, les pouvoirs de

---

1. Article 39 de la loi du 22 frimaire an VII, modifié par l'article 13 de la loi du 8 avril 1910.

l'Administration ont été singulièrement réduits par la loi du 8 avril précitée. D'après ce texte, la peine d'un droit en sus en cas d'omission portant sur des espèces ou sur des titres de valeurs mobilières au porteur ne peut être l'objet d'aucune remise ni modération, (non plus que la peine du double droit en sus qui est destinée à prévenir la dissimulation frauduleuse). Cette disposition est regrettable, parce qu'elle ne permet plus d'établir une distinction entre la bonne et la mauvaise foi. Sans doute, les contraventions aux lois fiscales ne s'excusent pas légalement par la bonne foi (1) ; mais, en fait, l'Administration en tenait compte comme d'un palliatif destiné à adoucir la rigueur des délais imposés aux héritiers. Elle ne sera plus autorisée, désormais, à user de ce procédé, et ce n'est pas là une des conséquences les moins fâcheuses de la règle formulée par le législateur de 1910. Cette règle est d'ailleurs sujette à critique, car l'Administration, en accordant ainsi des remises, se bornait, semble-t-il, à user par délégation du droit de grâce qui appartient au chef de l'État. Or, le Président de la République tient son droit de grâce de la Constitution, et il ne paraît pas qu'une loi de finances puisse en restreindre l'exercice.

---

1. Cass. Req., 30 janvier 1867. S. 67. I. 179.

20. — Enfin, si la loi du 25 février 1901 ne frappe plus que l'enrichissement de l'héritier, du donataire ou du légataire, c'est-à-dire l'actif net recueilli, les tarifs qu'elle a édictés ont considérablement aggravé la situation. Il suffit, pour s'en convaincre, de consulter les statistiques de l'Enregistrement.

Pendant les trois années antérieures à l'application de la loi de 1901, le total des droits de mutation par décès encaissés par le Trésor a été :

|                                   |                        |
|-----------------------------------|------------------------|
| En 1898 (1).....                  | 190.335.000 fr.        |
| En 1899 (2).....                  | 198.863.000            |
| En 1900 (3).....                  | 225.037.000            |
| Soit de.....                      | <u>614.235.000 fr.</u> |
| Ou par année, en moyenne, de..... | <u>204.745.000 fr.</u> |

Tandis que, pour les années 1904, 1905 et 1906 soumises au nouveau régime, le produit de ces droits a atteint :

|                   |                                    |
|-------------------|------------------------------------|
| En 1904 (4).....  | 244.127.000 fr.                    |
| En 1905 (5).....  | 263.110.000                        |
| En 1906 (6).....  | 239.575.000                        |
| Soit.....         | <u>746.812.000 fr.</u>             |
| Année moyenne.... | 248.937.000 fr.    248.937.000 fr. |

---

1. *Bull. de Stat. et de Législation comparée du Ministère des Finances*, octobre 1899, p. 337.

2. *Ibidem*, novembre 1900, p. 449.

3. *Ibidem*, novembre 1901, p. 471.

4. et 5. *Ibidem*, décembre 1906.

5. *Ibidem*, octobre 1907.

La loi de 1901 a donc eu pour résultat de grever les successions d'une charge supplémentaire annuelle de..... 44.192.000 fr.

Recherchons maintenant par qui cette charge est supportée. Prenons, par exemple, l'année 1905. La statistique nous édifie complètement. La charge grève proportionnellement (1) :

|                                                                                                        |                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| 1° Les parts nettes supérieures à 2.000 francs, mais ne dépassant pas 10.000 francs à concurrence de.. | 12,89 o/o        |
| 2° Celles supérieures à 10.000 francs mais ne dépassant pas 50.000 francs à concurrence de..           | 19,40 o/o        |
| 3° Celles supérieures à 50.000 francs, mais ne dépassant pas 100.000 francs, à concurrence de..        | 10,36 o/o        |
| 4° Celles supérieures à 100.000 francs, mais ne dépassant pas 250.000 francs, à concurrence de..       | <u>13,71 o/o</u> |
| Total.....                                                                                             | 56,36 o/o        |

C'est, par conséquent, la petite et la moyenne fortunes qui sont le plus gravement atteintes.

Et quels sont les héritiers qui, abstraction faite de l'importance des parts nettes recueillies, doivent acquitter la plus grosse part de la majoration ? Eh bien ! ce sont les héritiers de l'ordre le plus intéressant : ligne directe, époux, frères et sœurs, oncles ou tantes, neveux ou nièces, grands-oncles, grand-tantes, petits-neveux et petites-nièces. Nous allons

---

1. *Ibidem*, août 1906, p. 403.

encore avoir recours à l'éloquence des chiffres pour le démontrer. La statistique des parts successorales nettes réparties d'après la dévolution des successions déclarées en 1905 (1) nous enseigne, en effet, que :

Sur un total de parts nettes de..... 5.691.738.000 fr.  
la répartition entre les héritiers dont  
l'énumération précède, est la suivante :

|                                          |                   |                   |
|------------------------------------------|-------------------|-------------------|
| Ligne directe.....                       | 3.942.495.000 fr. |                   |
| Époux.....                               | 489.940.000 fr.   |                   |
| Frères et sœurs....                      | 377.763.000 fr.   |                   |
| Oncles, tantes, ne-<br>veux, nièces..... | 376.716.000 fr.   |                   |
| Grands-oncles, pe-<br>tits-neveux.....   | 79.933.000 fr.    |                   |
| Total.....                               | 5.266.847.000 fr. | 5.266 847.000 fr. |
| Le surplus, soit.....                    |                   | 424.891.000 fr.   |

est donc ce qui a été transmis aux autres successibles.

Bien que le tarif applicable à ces successibles ait été majoré dans une proportion plus forte que pour les autres ordres d'héritiers, il est facile de voir que sur une somme relativement minime par rapport à l'ensemble des valeurs taxées, la surcharge ne peut pas produire un total important et que la grosse part de la majoration de 44 millions doit être fournie par ceux qui ont recueilli les 5.266.847.000 francs de parts nettes ci-dessus détaillées.

---

1. *Bulletin de Stat. du Min. des Finan.*, octobre 1906, p. 408.

21. — On peut même calculer, d'une manière approximative, ce que les héritiers de l'ordre le plus intéressant ont eu à payer en 1905 de plus que sous la législation antérieure à 1901. D'une part, les statistiques font connaître que l'écart entre l'actif brut et l'actif net taxé est de 8,35 o/o (1). D'autre part, le régime antérieur à 1901 comportait un mode différent d'évaluation des nues propriétés et des usufruits. Il faut donc, pour déterminer les valeurs qui auraient supporté l'impôt avant 1901, ajouter : 1°, 8,35 o/o pour le passif qui n'aurait pas été déduit ; et 2°, une certaine proportion pour la différence du mode d'évaluation des usufruits et des nues propriétés qui supportaient l'impôt sur une fois et demie la valeur de la propriété. Cette proportion n'a jamais, à notre connaissance, été fixée par aucune statistique sérieuse. Elle a été, lors de la discussion de la loi du 25 février 1901, évaluée par aperçu, sans qu'une donnée précise ait été fournie. Nous pensons qu'elle ne dépasse pas 7 o/o du total des valeurs soumises actuellement aux droits, soit un peu plus que la moitié du capital des successions transmises entre époux avant 1901 ; et notre opinion est fondée sur ce que c'est surtout entre époux que s'opèrent les transmissions en usufruit. La statistique, du reste, vient à l'appui de ce que nous avançons.

---

1. *Bulletin de Statistique du Ministère des Finances*, octobre 1907, p. 374.

Les valeurs sur lesquelles étaient assis les droits de mutation par décès entre époux se sont élevées :

|                                                                                                          |                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|
| En 1898 (1) à.....                                                                                       | 609.272.000 fr.          |
| En 1899 (2) à.....                                                                                       | 622.682.000 »            |
| En 1900 (3) à.....                                                                                       | 767.966.000 »            |
| Total.....                                                                                               | <u>1.999.920.000 fr.</u> |
| Moyenne pour une année, ci.                                                                              | 666.640.000 fr.          |
| Or, ces mêmes valeurs ont été de :                                                                       |                          |
| En 1904 (4)....                                                                                          | 481.113.000 fr.          |
| En 1905 (5)....                                                                                          | 489.940.000 »            |
| Pas de résultats donnés pour 1906.                                                                       |                          |
| Total.....                                                                                               | <u>971.053.000 fr.</u>   |
| Moyenne pour                                                                                             |                          |
| une année.....                                                                                           | 485.526.000 fr.          |
| En moins.....                                                                                            | <u>181.114.000 fr.</u>   |
| Une répercussion identique ayant dû se produire pour les successions comprenant les nues propriétés..... |                          |
|                                                                                                          | <u>181.114.000 fr.</u>   |
| On obtient.....                                                                                          | 362.228.000 fr.          |

qui paraissent représenter la diminution de valeur imposable résultant du nouveau mode d'évaluation des nues propriétés et des usufruits. Cette somme représente 7 0/0 environ des valeurs nettes transmises (5.173.471.000 fr. en 1906) (6).

Dès lors, pour trouver le capital qui eût été passible, aux tarifs antérieurs, du droit de mutation

---

1 à 5. *Bull. Stat. Min. Fin.* : 1. Octobre 1899 ; 2. Novembre 1900 ; 3. Novembre 1901 ; 4 et 5. Décembre 1906.

6. *Bull. Stat. Min. Fin.*, 6 octobre 1907.

par décès, il y a lieu d'ajouter 15 o/o (8,35 + 7) aux valeurs nettes déclarées.

Si on opère sur l'année 1907 (1), qui a servi de base à nos précédents calculs, nous obtenons les résultats ci-après :

| Dévolution                           | Parts nettes  | 15 o/o      | Total         |
|--------------------------------------|---------------|-------------|---------------|
| Ligne directe.                       | 3.942.495.000 | 591.374.000 | 4.533.869.000 |
| Epoux .....                          | 489.940.000   | 73.491.000  | 563.431.000   |
| Frères, sœurs.                       | 377.763.000   | 56.664.000  | 434.427.000   |
| Oncles, neveux, etc...               | 376.716.000   | 56.507.000  | 432.223.000   |
| Grands-oncles, petits-neveux, etc... | 79.933.000    | 11.990.000  | 91.923.000    |

Il aurait donc été payé pour droits de mutation par décès, aux anciens tarifs :

|                                |                       |                 |
|--------------------------------|-----------------------|-----------------|
| 1 <sup>o</sup> à 1,25 o/o sur  | 4.533.869.000 fr..... | 56.733.000 fr.  |
| 2 <sup>o</sup> à 3,75 o/o sur  | 563.431.000 fr.....   | 21.128.000 fr.  |
| 3 <sup>o</sup> à 8,125 o/o sur | 434.427.000 fr.....   | 35.297.000 fr.  |
| 4 <sup>o</sup> à 8,125 o/o sur | 432.223.000 fr.....   | 35.118.000 fr.  |
| 5 <sup>o</sup> à 8,75 o/o sur  | 91.923.000 fr.....    | 8.043.000 fr.   |
|                                | Total.....            | 156.319.000 fr. |

Il a été recouvré en 1905 (1) :

|                                                           |                |                 |
|-----------------------------------------------------------|----------------|-----------------|
| 1 <sup>o</sup> Ligne directe.....                         | 78.668.000 fr. |                 |
| 2 <sup>o</sup> Époux.....                                 | 23.682.000 fr. |                 |
| 3 <sup>o</sup> Frères et sœurs .....                      | 38.000.000 fr. |                 |
| 4 <sup>o</sup> Oncles, neveux, etc...                     | 42.033.000 fr. |                 |
| 5 <sup>o</sup> Grands-oncles, petits-<br>neveux, etc..... | 10.536.000 fr. | 192.919.000 fr. |
|                                                           | Différence.... | 36.600.000 fr.  |

ce qui représente 81 o/o de la surcharge de 44 millions qui frappe les successions en général.

Maintenant, si l'on veut examiner les détails, on voit que cette surcharge a porté sur les transmissions en :

|                                                                       |            |            |            |
|-----------------------------------------------------------------------|------------|------------|------------|
| 1 <sup>o</sup> Ligne directe pour.                                    | 78.668.000 | 56.733.000 | 21.935.000 |
| 2 <sup>o</sup> Entre époux pour.                                      | 23.682.000 | 21.128.000 | 2.554.000  |
| 3 <sup>o</sup> Entre frères et<br>sœurs.....                          | 38.000.000 | 35.297.000 | 2.703.000  |
| 4 <sup>o</sup> Entre oncles, ne-<br>veux, etc.....                    | 42.033.000 | 35.118.000 | 6.915.000  |
| 5 <sup>o</sup> Entre grands-on-<br>cles, petits-ne-<br>veux, etc..... | 10.536.000 | 8.043.000  | 2.493.000  |
|                                                                       | Total..... |            | 36.600.000 |

Ainsi la surcharge totale dont les successions ont été frappées par la loi du 25 février 1901 est payée à concurrence de 81 o/o par les successions échues à des héritiers d'un ordre intéressant et à concurrence de 56 o/o par ceux de ces mêmes héritiers qui ne

---

1. *Bull. Stat. Min. Fin.*, octobre 1906.

recueillent qu'une petite ou une moyenne succession. Les grosses successions ne peuvent pas mathématiquement contribuer beaucoup à la charge qui grève les successions en général.

22.— La surcharge porte, comme nous venons de le démontrer, sur la petite et la moyenne propriétés, et elle grève, pour la grande partie, les héritiers de l'ordre le plus intéressant. Ces constatations nous ont convaincu que les plaintes que nous ont été si souvent formulées par les personnes appelées à acquitter l'impôt de succession, sont très fondées, et qu'un examen superficiel de la situation a seul pu faire dire à l'honorable M. Caillaux, lors de la discussion de l'amendement Bouctot, que le délai accordé pour le paiement des droits de mutation par décès était suffisant. Si des plaintes ne sont pas parvenues jusqu'au Ministre, c'est que le redevable français, du moins celui qui a une petite ou une moyenne fortune, se fait un honneur de contribuer aux charges de son pays et de payer exactement l'impôt. Il n'en reste pas moins qu'il est considérablement gêné et que, s'il n'a généralement recours à la procédure de prorogation de délai qu'à la dernière extrémité, c'est que cette procédure lui est aussi onéreuse que l'emprunt le plus onéreux et qu'il reste débiteur du fisc qui, par instinct, lui est odieux. Et franchement, on ne peut pas lui savoir mauvais gré de ces sentiments. Le fisc n'est pas un créancier aimable ni conciliant.

## CHAPITRE III

---

### COMMENT POURRAIT ÊTRE RÉGLEMENTÉ LE PAIEMENT DES DROITS DE MUTATION PAR DÉCÈS

**23.—** Nous avons établi, d'autre part, d'une façon indiscutable, que, pour les 7/9 des successions, l'héritier est dans l'impossibilité d'acquitter les droits, s'il n'a pas de fortune personnelle, sans avoir recours à des réalisations à vil prix ou à des emprunts onéreux. Quant à la prorogation de délai, elle ne constitue, avec l'esprit qui préside à son octroi, qu'un remède assez peu efficace. En présence du fisc, il faut que tous les citoyens possèdent un droit égal. Le fisc est le même partout ; aussi, les grands pays voisins dont nous avons examiné la législation, l'Angleterre et l'Allemagne, n'ont pas voulu laisser aux agents de leur fisc la liberté d'agir à leur guise. Ils accordent aux héritiers un *droit*, et ce droit est celui de payer par annuités l'impôt de succession applicable aux biens fonciers. Le bénéficiaire en use ou n'en use pas, mais le fisc ne peut pas l'obliger à la ruine si ses

ressources personnelles ne lui permettent pas d'acquitter l'impôt dans le court délai prévu en principe seulement. En outre, comme en Angleterre on n'admet pas le principe d'après lequel les impôts ne portent pas d'intérêts, la créance d'impôt est augmentée des intérêts au taux de 3 o/o ; mais cette mesure n'a rien de rigoureux, si l'on songe à l'étendue du délai dont peuvent profiter les redevables, qui sont réellement dans l'impossibilité de se libérer.

24. — Nous estimons, en conséquence, que le redevable français ne doit pas être laissé à la merci du fisc. De hautes considérations politiques et économiques précédemment exposées exigent que, *pour les biens transmis par décès*, le paiement du droit soit fractionné par annuités, de telle sorte que le revenu ou la majeure partie du revenu suffise pour acquitter l'impôt. C'est pourquoi nous proposons d'autoriser ce paiement par annuités, tout en laissant au redevable la faculté de se libérer par anticipation. La proposition devrait (1) s'appliquer surtout aux droits dus sur les immeubles transmis par décès et peut-être aux meubles d'une réalisation difficile, comme les fonds de commerce. Pour les autres meubles, la réalisation peut en être faite dans un délai de six mois et il suffit de réaliser, si l'on veut, ceux qui permettront d'obtenir la

---

1. A l'exemple des législations anglaise et allemande.

somme d'impôt applicable aux valeurs mobilières. L'intérêt du Trésor commande d'ailleurs que la faculté ainsi accordée ne dégénère pas en abus. Puis, pour dédommager l'État du retard qu'il pourrait subir dans l'encaissement des impôts, rien ne serait plus juste que de lui allouer, à titre exceptionnel, des intérêts à partir de l'expiration du délai traditionnel de six mois accordé pour l'acquittement des droits de mutation par décès.

Quant au nombre des annuités, en tenant compte des majorations de tarif édictées par la loi du 8 avril 1910, il nous paraît pouvoir être équitablement fixé à sept. Attendu qu'il entre simplement dans nos vues de favoriser la libération des héritiers intéressants et non de ceux qui recueillent une succession comme une aubaine. Or, pour les premiers, les tarifs n'excèdent généralement pas sept fois le revenu des biens, calculé au taux normal de 3 o/o qui est celui des biens-fonds. C'est, en définitive, le système anglais qui nous paraît devoir être appliqué, de préférence au système allemand, sauf réduction du nombre des annuités, la première de ces annuités devant être payée lors de l'enregistrement de la déclaration, qui devra avoir lieu, comme aujourd'hui, dans un délai de six mois à compter du décès.

25. — Ici se pose incidemment une question qui est de nature à soulever des objections de la part de la régie de l'Enregistrement. Comment, dira-t-elle,

est-on assez osé pour exiger que l'impôt produise des intérêts ? C'est pourtant un principe bien établi que l'impôt, quel qu'il soit, ne peut en produire. Et elle ne manquera pas de citer à l'appui d'innombrables monuments de jurisprudence. Nous répondrons par avance à ces objections. Si l'impôt, quel qu'il soit, ne produit pas d'intérêts et si la Régie fait respecter ce principe quand il s'agit pour elle de rembourser ce qu'elle a indûment perçu, elle est, il faut le reconnaître, beaucoup moins scrupuleuse sur le principe, lorsque, au lieu de rendre, elle doit encaisser. Elle n'exige pas d'intérêts, c'est vrai, mais elle les calcule très exactement pour les retenir sur les pénalités exigibles ou qui pourront être exigées. Et son taux, qu'elle considère sans doute comme beaucoup trop modéré, est de 10 o/o en moyenne. Puisque, en fait, la Régie retient des intérêts, nous ne voyons pas pourquoi le législateur refuserait de consacrer cette situation de fait en ramenant ces intérêts à un taux non-usuraire. Tous les arrêts de la Cour de cassation que l'on peut invoquer sont conçus dans le même sens : ils déclarent simplement que l'impôt ne pouvant être augmenté ou diminué que par une loi, il ne peut donner lieu à des intérêts que la loi ne prévoit pas. C'est très clair. Si la loi prévoit des intérêts, on n'a qu'à s'y conformer. Nous considérons, du reste, adoptant en cela la manière de voir du législateur anglais, que si un impôt payable en prin-

cipe dans un délai déterminé n'est pas acquitté dans ce délai parce que la loi permet le paiement par annuités, la créance d'impôt se trouve transformée en une créance ordinaire susceptible de produire, comme toutes les créances, un intérêt raisonnable. La stipulation d'un intérêt, pour les annuités non-payées du droit de succession, trouve d'ailleurs sa justification si l'on considère que les annuités ne doivent profiter qu'au redevable peu fortuné et non à celui qui trouve dans l'hérédité des valeurs foncibles lui permettant de liquider et de payer la portion due à l'État.

26. — Le taux de ces intérêts nous paraît devoir être fixé à 4 o/o, d'abord parce que c'est le taux de l'intérêt légal et ensuite parce que ce taux est suffisamment élevé pour ne pas constituer une prime en faveur des redevables pouvant se libérer immédiatement. Nous n'avons en vue, nous le répétons, que de faciliter le paiement de l'impôt sur les immeubles aux seuls successibles qui ne trouvent pas dans l'hérédité des valeurs facilement réalisables pour l'acquitter.

27. — Dans les deux premiers chapitres de notre exposé, nous nous sommes efforcé d'établir que le paiement par annuités du droit de mutation par décès répond à une nécessité économique, et qu'il est urgent de modifier la législation qui régit le mode actuel de paiement. Mais, il nous reste à examiner

s'il ne conviendrait pas d'édicter un ensemble de mesures destinées à assurer l'application de la réforme. Il convient d'envisager l'intérêt du Trésor et de ne pas se désintéresser des moyens d'exécution. La loi pourrait laisser à un règlement d'administration publique le soin de fixer les conditions d'application de la disposition que nous nous proposons d'établir. Ce mode de procéder ne saurait nous satisfaire. Il est à craindre, en effet, que l'Administration, dont les vues ne sont pas toujours très larges, n'exige un ensemble de prescriptions et de formalités compliquées qui rendraient, en fait, la réforme sans utilité pratique. Elle est indispensable, cette réforme, et nous voulons que le redevable soit à même d'en profiter. Il faut donc que le législateur fasse connaître sa volonté par un texte clair et précis.

**28. —** Voyons d'abord l'intérêt du Trésor. Dans l'état actuel de la législation, les droits de mutation par décès constituent :

1<sup>o</sup> Une dette personnelle aux héritiers, qui sont tenus solidairement (les légataires n'étant pas solidaires entre eux, ni avec les héritiers) ;

2<sup>o</sup> Une dette privilégiée sur les revenus ;

3<sup>o</sup> Une dette chirographaire de la succession.

C'est ce qui résulte de la jurisprudence sur l'article 32 de la loi du 22 frimaire an VII, ainsi conçu : « Les droits des déclarations de mutation par décès seront payés par les héritiers, donataires ou légataires. »

taires. Les cohéritiers seront solidaires. La nation aura action sur les revenus des biens à déclarer, en quelques mains qu'ils se trouvent, pour le paiement des droits dont il faudrait poursuivre le recouvrement. »

Il est inutile de rappeler les controverses soulevées en doctrine et en jurisprudence pour l'interprétation de cet article. Signalons seulement que si l'action contre les héritiers tenus solidairement n'a pas donné lieu à contestation, il n'en a pas été de même de l'action privilégiée sur les revenus.

Il est admis aujourd'hui que cette action est réellement une action privilégiée (la loi du 25 février 1901, art. 19, dernier alinéa, le dit en termes exprès), et qu'elle s'exerce à l'encontre des héritiers ou de leurs représentants et même des usufruitiers et non à l'encontre des tiers acquéreurs (avis du Conseil d'État des 4-21 septembre 1810). A l'égard de la succession, la dette d'impôt constitue seulement une créance chirographaire. La Régie avait bien soutenu que, à raison du caractère de l'impôt, l'État avait un droit de prélèvement sur l'actif héréditaire et cette prétention avait été consacrée par un arrêt de la Cour d'appel de Paris du 13 mars 1855 (D. P. 1855.2.299) ; mais cette thèse était en opposition formelle avec les principes et elle ne pouvait prévaloir. Aussi, la Cour de cassation, par un arrêt du 23 juin 1857 (S. 57.1.401), annula-t-elle purement

et simplement l'arrêt précité de la Cour de Paris. La Cour de cassation, du reste, par un autre arrêt du 2 juin 1869 (D. P. 1869.1.428), a clairement défini le caractère chirographaire de la dette d'impôt par rapport à la succession : « Attendu, porte sa décision, qu'aux termes de l'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII le droit proportionnel de mutation par décès est assis sur les valeurs de la succession ; — Que ces valeurs forment sa base, quelles que soient les variations qu'il subisse, soit à raison de la nature des biens dont se compose la succession, soit à raison de la qualité des personnes qui sont appelées à la recueillir ; — Que l'impôt a ainsi, selon le texte et l'esprit de la loi qui l'a établi, le caractère d'une dette naissant avec l'ouverture de la succession et inhérente dès ce moment à tous les biens qui la composent ; — Que l'acceptation sous bénéfice d'inventaire ne saurait apporter aucune modification à ce caractère ; — Que si, dans ce cas, l'héritier bénéficiaire est aussi bien que l'héritier pur et simple personnellement tenu, on ne saurait faire sortir de cette obligation l'affranchissement des biens ; — Qu'il faut reconnaître, au contraire, que la dette du droit de mutation reste une dette de la succession et que, au lieu d'une garantie pour le recouvrement, l'Administration en a deux. »

**29.** — Les garanties actuelles sont-elles suffisantes pour assurer, sans risques, le recouvrement

des droits de mutation par décès exigibles notamment sur les immeubles et dont le paiement pourra être effectué par annuités ? Si l'on consulte la législation anglaise, où le paiement par acomptes des droits d'*estate* sur les immeubles est autorisé, on voit que la loi donne au Trésor un véritable privilège sur les biens. « Le droit de succession constitue une charge garantie sur les biens. » Ce sont les termes mêmes de l'article 18 de la loi précitée du 31 juillet 1894 (*Estate duty*) (1).

De son côté, le législateur allemand, qui accorde la faveur du paiement par annuités en ce qui concerne les droits de succession applicables aux biens fonciers, donne à l'Administration une hypothèque sur ces biens, hypothèque soumise à toutes les règles des hypothèques ordinaires. Il est certain, en effet, qu'en consentant un long terme de paiement au débiteur de l'impôt, des garanties spéciales s'imposent. On ne saurait se contenter de l'action personnelle contre l'héritier ni de l'action privilégiée sur les revenus, ni même du droit de concours avec les créanciers chirographaires de la succession. Les immeubles peuvent être vendus pour un prix payé comptant et, si l'héritier est de mauvaise foi, la créance du Trésor peut tomber en non-valeur. C'est là un danger qu'il faut éviter.

---

1. *Bulletin de Statistique du Ministère des Finances*, octobre 1908, p. 452.

Après avoir examiné attentivement la situation, nous pensons qu'il est préférable de s'en tenir encore au système anglais, sauf à l'adapter à notre législation. Nous avons l'hypothèque légale qui produit ses effets sans avoir besoin d'être inscrite sur les livres des conservateurs des hypothèques. Nous estimons bien que les hypothèques occultes présentent de graves inconvénients pour les tiers ; mais elles existent déjà dans notre législation. D'ailleurs, comme nous l'avons établi dans la première partie de notre exposé, le droit de mutation par décès a perdu son caractère séculaire d'impôt sur le revenu d'une année. La déduction du passif étant admise, il est devenu un impôt sur l'enrichissement, il s'est affirmé comme impôt sur le capital, et personne ne saurait maintenant le contester sérieusement en présence des tarifs très élevés applicables à la mutation. Par conséquent, s'il est inexact, en droit, que l'État puisse être considéré comme portionnaire, quant à l'impôt de succession, il n'en reste pas moins qu'il est créancier d'une dette importante inhérente aux biens qui composent la succession, et du moment où il accorde à son débiteur des délais pour se libérer, il est juste qu'il exige des garanties supplémentaires. D'ailleurs le recouvrement de la plupart des impôts n'est-il pas privilégié dans la législation française ?

30. — Nous pensons, dès lors, qu'une hypothèque

légale sur les immeubles pour lesquels les droits de mutation par décès ne sont pas intégralement payés avant l'expiration du délai de six mois doit être accordée au Trésor. Comme toutes les hypothèques légales, l'hypothèque du Trésor n'aura pas besoin d'être inscrite sur les registres du conservateur des hypothèques. Elle prendra rang du jour même du décès, et sera soumise pour le surplus à toutes les règles applicables aux hypothèques de cette nature. Elle constituera donc une garantie qui s'ajoutera à celles dont bénéficie actuellement le Trésor, ou plutôt la créance chirographaire d'impôt sur les biens de la succession sera transformée, en ce qui concerne la fraction de cette créance applicable aux biens immeubles, en une créance hypothécaire. Les droits seront toujours dus solidairement par les héritiers, et l'Administration aura encore son privilège sur les revenus. Rien, en définitive, ne serait changé en ce qui touche ces deux actions déjà accordées par l'article 32 de la loi du 22 frimaire an VII.

**31.**— Nous avons vu, enfin, que, lors de la discussion de l'amendement Bouctot, le Ministre des Finances avait fait valoir à la Chambre que son adoption occasionnerait dans le budget en cours un déficit de 30 à 40 millions. Notre proposition diffère essentiellement de celle de l'honorable M. Bouctot, et elle se justifie aussi par d'autres considérations. Mais elle est également de nature à créer momentanément une dimi-

nution dans les recettes effectives d'un exercice budgétaire et il nous reste à examiner, toujours dans l'intérêt du Trésor, quelles seront les conséquences financières de la réforme et comment on pourrait régulariser la situation.

**32.**— Nous n'avons pas eu l'intention d'accorder la faculté du paiement par annuités des droits de mutation afférents aux biens transmis par décès, quel que soit le chiffre total de ces droits. L'impôt doit rester avant tout une charge personnelle aux successibles et si la somme due est modérée nous n'apercevons aucun motif qui justifie le paiement fractionné. Il est vrai que notre législation fiscale renferme quelques exemples où le paiement fractionné du droit d'enregistrement est autorisé, quel qu'en soit le chiffre. Nous citerons notamment le paragraphe 7<sup>e</sup> de l'article 11 de la loi du 23 août 1871 aux termes duquel « si le bail est de plus de trois ans et si les parties le requièrent, le montant du droit pourra être fractionné en autant de paiements égaux qu'il y aura de périodes triennales dans la durée du bail » ; et l'article 10 de la loi du 12 avril 1906 qui prévoit que si le prix de la vente de maisons individuelles à bon marché est stipulé payable par annuités, « la perception de ce droit pourra, sur la demande des parties, être effectuée en plusieurs fractions égales, sans que le nombre de ces fractions puisse excéder celui des annuités prévues au contrat

ni être supérieur à cinq ». Mais la première de ces dispositions est fondée sur ce que de grandes facilités devaient être accordées pour le paiement d'un impôt qui, bien qu'existant déjà, n'était pas acquitté en fait. Il fallait le faire accepter tout doucement par le redevable. Quant à la seconde, elle avait pour objet de favoriser la constitution de la petite propriété et de donner à des personnes peu fortunées toutes les facilités possibles pour acquitter le droit de vente. En fait, ces personnes ne profitent guère de la faculté et préfèrent se libérer, ce qui s'explique aisément, puisqu'il s'agit de sommes minimales dont le paiement ne peut être éludé.

**33.** — Des considérations semblables ne sauraient être invoquées en matière de mutation par décès où l'impôt est établi sur l'enrichissement de l'héritier qui peut dès lors payer, dans un délai restreint, une somme modérée. Aussi, n'étendons-nous le bénéfice du paiement par annuités qu'aux droits dont le montant total excède 100 francs. Une somme de 100 francs peut, quelle que soit la condition sociale du débiteur, être trouvée dans l'espace de six mois sans avoir recours à une combinaison onéreuse ; et, pour la même raison, chaque annuité ne pourrait être inférieure à 100 francs. C'est là un minimum qu'il est sans utilité d'abaisser.

Sur ces bases, quel serait le total de l'impôt payable par annuités ? Si nous consultons la statis-

tique des successions déclarées en 1905, nous constatons que les successions, classées d'après l'importance de leur actif net, se répartissent de la manière suivante (1):

| Catégories                       | Nombre        | Sommes              |
|----------------------------------|---------------|---------------------|
| De 1 à 500 francs.....           | 110.802       | 29.202.974          |
| De 501 à 2.000 francs.....       | 101.710       | 127.689.240         |
| De 2.001 à 10.000 francs....     | 107.735       | 520.228.818         |
| De 10.001 à 50.000 francs...     | 44.056        | 944.048.368         |
| De 50.001 à 100.000 francs...    | 7.118         | 492.986.769         |
| De 100.001 à 250.000 francs..    | 4.638         | 723.135.840         |
| De 250.001 à 500.000 francs..    | 1.619         | 576.962.824         |
| De 500 001 à 1 million de francs | 816           | 565.460.475         |
| De 1 à 2 millions de francs ...  | 328           | 463 766.691         |
| De 2 à 5 millions de francs....  | 150           | 442.005.981         |
| De 5 à 10 millions de francs...  | 34            | 234.955.717         |
| De 10 à 50 millions de francs..  | 12            | 252.804.534         |
| Au-dessus de 50 millions de fr.  | 3             | 373.640.482         |
|                                  | <hr/> 385.019 | <hr/> 5.746.888.713 |

Il est évident que les successions de la première catégorie (de 1 à 500 fr.) ne profiteront pas de la faculté du paiement fractionné. Il en est de même pour celles de la seconde catégorie (de 501 à 2.000 fr.), sauf dans les cas très rares où ces suc-

---

1. *Bulletin de Statistique et de Législation comparée du Ministère des Finances*, août 1907, p. 207.

cessions atteindraient le maximum, et auraient à payer l'impôt d'après le tarif en ligne collatérale ou entre personnes non parentes. Pour celles de la troisième catégorie (de 2.001 à 10.000 fr.), on peut éliminer les successions en ligne directe, soit  $39/57$ , (rapport existant entre les valeurs déclarées en ligne directe : 3.942.495.000 fr. et l'ensemble des valeurs déclarées : 5.691.738.000 fr.). Mais les successions des dix autres catégories pourraient, d'une manière générale, être considérées comme devant profiter de la réforme. Si donc, du total des valeurs nettes assujetties à l'impôt en 1905..... 5.746.888.713 fr.

on retranche :

Le capital imposé des successions de la première

catégorie..... 29.202.974

Celui des successions de la

seconde catégorie..... 127.689.240

Et  $39/57$  du capital imposé

des successions de la

troisième catégorie..... 342.185.151

Total..... 499.077.365 fr.

Il reste pour le capital des successions

dont les droits pourraient être payés

par annuités ..... 5.247.811.348 fr.

Or, la statistique des valeurs énoncées dans les déclarations de mutation par décès passées en 1906(1)

nous indique que sur 7.053.013.000 francs de valeurs énoncées, il y a 3.196.392.000 francs d'immeubles urbains et ruraux, c'est-à-dire que les immeubles représentent 45 o/o seulement de l'ensemble des valeurs énoncées. Il en résulte que le paiement du droit par annuités ne s'appliquerait qu'à 45 o/o de 5.247.811.348, soit à 2.361.515.000 francs.

Pendant l'année 1905, le taux moyen de l'impôt est ressorti à 4,50 o/o  $\left( \frac{259.048.000 \times 100}{5.691.738.000} \right)$  (1). A ce taux, les droits dus sur les immeubles (2.361 millions 515.000 fr.) auraient atteint 106.268.000 francs.

Ce n'est pas cette somme, toutefois, qui constituerait la moins-value. D'une part, le cinquième du droit devra être acquitté dans le délai de six mois. D'autre part, à raison du taux de 4 o/o fixé pour les intérêts des annuités, un grand nombre de redevables qui posséderont des ressources personnelles ou qui trouveront dans l'hérédité des valeurs facilement réalisables leur permettant de se libérer envers le Trésor, auront avantage à ne pas profiter de la faculté qui leur est laissée, puisque le revenu des biens-fonds ne dépasse guère 3 o/o, de même du reste que celui des valeurs mobilières de tout repos. Par conséquent, il nous paraît certain que les trois quarts

---

1. *Bulletin de Statistique du Ministère des Finances*, octobre 1906, p. 408.

au moins de l'ensemble des droits de mutation par décès dus sur les immeubles seront payés comme aujourd'hui dans le délai de six mois. Il ne resterait donc à payer par annuités que le quart de 106 millions 178.000 francs, soit 26.567.000 francs. Le cinquième de cette somme devant être acquitté dans les six mois du décès, la perte budgétaire atteindrait seulement 20 millions, en chiffres ronds. Ces 20 millions seraient récupérés annuellement à concurrence de 5 millions et produiraient des intérêts au taux de 4 o/o. Ils pourraient même être récupérés plus rapidement, puisque le redevable est admis à se libérer par anticipation.

En définitive, le premier budget qui suivrait l'application de la réforme serait en perte de 20 millions, le second de 15, le troisième de 10 et le quatrième de 5 ; mais à partir du cinquième budget, l'équilibre se trouverait complètement rétabli par voie de balance ou de compensation. Comme chaque budget doit bénéficier des ressources qui lui sont propres, il est nécessaire de trouver une combinaison permettant de monétiser et de rendre disponibles les ressources de ce budget résultant des annuités constatées des droits de mutation par décès. Cette combinaison est très simple. Elle consiste à autoriser le Ministre des Finances à émettre, pour les quatre premiers budgets qui suivront l'application de la réforme, des obligations à court terme représentant le mon-

tant des annuités de droits de mutation par décès qui, normalement, aurait constitué une recette budgétaire immédiate, diminué des annuités à encaisser pendant l'année budgétaire et provenant d'exercices antérieurs. Ces obligations pourraient être émises à un intérêt inférieur à celui des annuités constatées qu'elles représenteraient, et le Trésor profiterait encore de la différence des taux d'intérêt. Une combinaison identique a permis le remboursement des cautionnements de comptables (exécution de l'article 41 de la loi du 26 décembre 1908).

34. — Quant à l'exécution pratique de la réforme, elle nous paraît également très simple. L'Administration de l'Enregistrement n'aura qu'à faire relever par ses agents, sur un registre, les droits de mutation par décès payables par annuités et à en assurer le recouvrement au fur et à mesure de l'échéance des annuités. L'inscription, sur la formule de déclaration de succession, d'une réquisition de paiement fractionné signée de l'héritier constituera le titre de la créance d'annuités. Elle a, enfin, à sa disposition par l'enregistrement des actes, tous les moyens désirables pour l'exercice du droit hypothécaire en cas de purge des hypothèques légales à la suite de la vente des immeubles. L'application matérielle de la réforme n'occasionnera donc pas beaucoup de difficultés, d'autant plus, que le nombre, par bureau, des annuités à surveiller, ne sera jamais bien élevé. Nous

laissons, du reste, à l'Administration le soin d'édicter telles dispositions d'ordre intérieur qu'elle jugera utiles ; mais comme nous l'avons indiqué, nous ne voudrions pas qu'elle compliquât les formalités pour les héritiers, donataires ou légataires. Aussi ne retenons-nous que le mode de réquisition des paiements par annuités pour l'incorporer au texte.

Nous indiquons également que, pour bénéficier du paiement fractionné, c'est l'ensemble des droits dus sur les immeubles de la succession qui devra être considéré. Nous tenons à éviter toute équivoque.

La proposition pourrait en définitive être formulée de la manière suivante.

ARTICLE PREMIER. — Lorsque les droits de mutation par décès dus sur les immeubles dépendant d'une succession seront supérieurs à cent francs (100 fr.), le paiement de ces droits pourra, sur la réquisition de l'héritier, du donataire ou du légataire inscrite à la suite de la déclaration de la succession, et dûment datée et signée, être effectué en cinq termes égaux, sans que toutefois le montant de chaque terme soit inférieur à cent francs (100 fr.). Le premier terme sera exigible et payable lors de l'enregistrement de la déclaration de la succession, ou au plus tard avant l'expiration du délai de six mois accordé pour souscrire la déclaration. Les autres termes seront exigibles et payables d'année en année à compter du jour de l'enregistrement de cette même déclaration, ou de l'expiration du délai de six mois. Ils produi-

ront, au profit du Trésor, des intérêts au taux de quatre pour cent (4 o/o) par an et ces intérêts seront ajoutés à chaque terme et payés lors de l'échéance de ce terme. Les termes non-payés, augmentés des intérêts courus à la date du paiement, pourront être soldés à n'importe quelle époque. Pour déterminer si les héritiers, donataires ou légataires peuvent être admis au bénéfice du paiement des droits par annuités, le total de l'impôt de mutation payé sera considéré comme s'appliquant aux immeubles proportionnellement à leur valeur par rapport à l'actif net total de la succession.

ART. 2. — L'article 32 de la loi du 22 frimaire an VII est modifié ainsi qu'il suit :

Les droits des déclarations des mutations par décès seront payés par les héritiers, donataires ou légataires. Les cohéritiers seront solidaires.

La nation aura action sur les revenus des biens à déclarer, en quelques mains qu'ils se trouvent, pour le paiement des droits dont il faudrait poursuivre le recouvrement.

Elle aura, en outre, une hypothèque légale sur les biens immeubles de la succession pour la garantie du paiement des droits afférents à ces immeubles. Cette hypothèque légale prendra rang à compter du jour du décès. Elle est dispensée de l'inscription et soumise à toutes les règles qui s'appliquent, en droit civil, aux hypothèques de cette nature.

---

## BIBLIOGRAPHIE

---

### *Textes des lois :*

Petit Code de l'Enregistrement Dalloz.

*Rapport sur la loi du 22 frimaire an VII par M. Duchâtel :*

Répertoire général de M. Garnier. 7<sup>e</sup> éd., t. I, p. 31 et suiv.

*Les Successions au point de vue économique :*

LEROY-BEAULIEU. — *Science des Finances*, p. 615, 618, 621.

STOURM. — *Système général*, p. 246 (*Économiste français*, 11 juillet 1903).

CAUWÈS. — *Économie politique*, t. IV, p. 390, 400 et 403.

NITTI. — *Principes*, p. 520-523.

BOUCARD et JÈZE. — *Éléments*, p. 737 et suiv.

SISMONDI. — *Nouv. Principes d'Économie politique*, t. II, livre VI, chap. VIII.

WAHL. — *Traité de Droit fiscal*, t. II.

*Amendement Bouctot :*

*Journal Officiel* du 17 nov. 1900. Débats parlem. Chambre, 2111 et 2112.

*De la Nature des droits de mutation par décès :*

AUBRY et RAU. — 5<sup>e</sup> éd., t. II, § 190, p. 259, texte et note 10 ; t. III, § 263 bis, p. 300, texte et note 3.

Rapport du Conseiller Laborie : arrêt de Cassation du 23 juin 1857. S. 57. 1. 401.

WAHL. — *Étude sur le privilège des droits de mutation par décès*, 1894.

*Rép. gén. de M. Garnier*. 7<sup>e</sup> éd., V<sup>e</sup> Succession, n<sup>o</sup> 1423.

*Des Actions conférées au Trésor pour le recouvrement des droits de mutation par décès :*

*Rép. gén. de M. Garnier.* 7<sup>e</sup> éd. V<sup>o</sup> Succession, n<sup>o</sup> 1387 à 1470.

*Privilèges et hypothèques :*

AUBRY et RAU. — 5<sup>e</sup> éd. t. III, §§ 256 à 295.

*Législations étrangères :*

*Bull. de Stat. et de Législation comparée du Ministère des Finances :*

Loi anglaise, oct. 1898, p. 434.

Loi allemande, mai 1907, p. 580.

*Statistiques :*

*Bull. de Stat. et de Législation comparée du Ministère des Finances.*

Statistique des valeurs énoncées en 1898, mai 1899.

— — 1899, août 1900.

— — 1906, oct. 1907.

Les produits de l'enregistrement en 1898, oct. 1899.

(succession) 1899, nov. 1900.

— — 1900, nov. 1901.

— — 1905, déc. 1906.

— — 1904, déc. 1906.

— — 1906, oct. 1906.

Les Successions en 1905. — Août 1906 et oct. 1906.

SAULNIER (RENÉ). — *La Propriété foncière et les droits de succession (Revue politique et parlementaire, 10 juillet 1910).*

---

Vu : le Président de la thèse,

WAHL

Vu : le Doyen,

CAUWÈS

Vu et permis d'imprimer :

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris

LIARD

## TABLE DES MATIÈRES

---

|                                                             | Pages |
|-------------------------------------------------------------|-------|
| <b>INTRODUCTION. — Historique.....</b>                      | 5     |
| Législation actuelle, n° 1.....                             | 5     |
| Inconvénients de cette législation, n°s 2-5.....            | 7     |
| <b>CHAPITRE PREMIER. — Les inconvénients de la légis-</b>   |       |
| lation fiscale française sur le paiement des                |       |
| droits de mutation par décès. — Comparaison                 |       |
| avec quelques pays étrangers.....                           | 15    |
| Suite et transition, n°s 6-7.....                           | 18    |
| Législations anglaise et allemande, n°s 8-9.....            | 20    |
| <b>CHAPITRE II. — État de la question en France et ten-</b> |       |
| tatives faites en vue du paiement de l'impôt                |       |
| par annuités.....                                           | 29    |
| Amendement Bouctot, n°s 10-14.....                          | 29    |
| Démonstration statistique de l'inexactitude des             |       |
| motifs invoqués par le Ministre des Finances,               |       |
| pour combattre l'amendement, n°s 15-21.....                 | 34    |
| Nécessité d'une réforme, n° 22.....                         | 58    |
| <b>CHAPITRE III. — Comment pourrait être réglementé le</b>  |       |
| paiement des droits de mutation par décès....               | 59    |
| Les grandes lignes de la réforme projetée, n°s 23-26.       | 59    |
| Les garanties nouvelles pour le Trésor, n°s 27-30..         | 63    |
| Les bases de la réforme. — La perte pour le bud-            |       |
| get en cours. — Les moyens de régulariser la                |       |
| situation, n°s 31-33.....                                   | 69    |
| Exécution pratique, n° 34.....                              | 76    |









